

Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.



Калугина Анастасия Алексеевна
Kalugina Anastasia Alekseevna

бакалавр юриспруденции
Уральского Государственного Юридического Университета.
Россия, г. Екатеринбург. ГК «Лев&Лев-Аудит»

Bachelor of Law at the Ural State Law University. Russia, Yekaterinburg city.
The group of companies «Lev & Lev-AUDIT»

E-mail: anastasyakalugina@yandex.ru

Практические проблемы определения налоговой базы по НДС исходя из расчетной стоимости полезных ископаемых.

Practical problems of determining the tax base for mineral extraction tax based on the estimated value of minerals.

Аннотация: В настоящей статье рассматривается проблема расчета НДС при добыче различных видов полезных ископаемых, определяющих использование различных методов определения налоговой базы: расчетного метода и метода расчета из цены реализации добытого полезного ископаемого. Ссылаясь на общепринятый подход к данной проблеме, установленный еще Высшим Арбитражным Судом РФ, в статье представлен подход к данной проблеме через общие принципы учета расходов при определении налоговой базы, установленные общей статьей по учету расходов – статьей 252 главы 25 Налогового кодекса РФ по налогу на прибыль. Используемым по настоящее время прецедентом по данному вопросу стало Постановление президиума Высшего Арбитражного Суда РФ по делу ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат».

Ключевые слова: НДС, расчетный метод, совмещение различных методов определения налоговой базы, учет расходов.

Annotation: In this article, the problem of calculating mineral extraction tax in the extraction of various types of minerals that determine the use of various methods for determining the tax base is considered: the calculation method and the calculation method from the sale price of the mined mineral. Referring to the generally accepted approach to this problem, established by the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, the article presents an approach to this problem through general principles of accounting for expenses when determining the tax base, established by a general article on the recording of expenses – Article 252 of Chapter 25 on Profits Tax of the Tax Code of the Russian Federation. The current precedent for this issue was the Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation in the case of OJSC «Magnitogorsk Iron and Steel Works».

Keywords: mineral extraction tax calculation method, combination of various methods of determining the tax base, accounting of costs.

В настоящей работе будут рассмотрены некоторые вопросы расчета налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), положения налогового учета по которому регулируются 26 главой НК РФ. Однако, в части учета расходов, формирующих налоговую базу по данному налогу, положения абз. 2 п. 4 ст. 340 НК РФ дают прямую отсылку на правила учета расходов, определенные главой 25 о Налоге на прибыль. Так, пунктом 1 ст. 252 главы 25 НК РФ установлен следующий принцип учета расходов для целей определения налоговой базы: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Данная норма подразумевает также и то, что в любой сфере предпринимательской деятельности существуют как расходы, связанные с организацией административной составляющей компании (оплата труда лиц, аренда помещений, офисные расходы и пр.), скажем, «**общехозяйственные**» расходы; так и расходы непосредственно связанные с конкретной, определенной деятельностью, при осуществлении которой налогоплательщик получает доход (например, расходы по доставке рабочих на месторождение определенного полезного ископаемого, транспортировка сырья, расходы на обработку — физическую или химическую, для получения из сырья того, что именуется добытым полезным ископаемым, и пр.). Указанная норма статьи 252 НК РФ таким образом представляет возможность налогоплательщику учитывать как первые — общехозяйственные расходы, так и расходы, для которых необходима «увязка» с деятельностью организации. Именно в этой части нормы статьи 252 НК РФ положение об учете, скажем, «**специальных**» расходов отвечает принципу экономической обоснованности налогообложения (расходы, учитываемые при формировании налоговой базы, увязываются с доходами, учитываемыми при формировании этой же налоговой базы, через относимость данных расходов и доходов с конкретной деятельностью). В связи с чем, такая двойственная структура общей нормы об учете расходов должна распространяться не только на правила расчета налоговой базы по налогу на прибыль, но и на правила расчета налоговой базы по НДПИ, о чем пойдет дальше речь.

Нормативная составляющая

При добыче полезных ископаемых налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) определяется в отношении каждого добытого полезного ископаемого (ст. 338 Кодекса). В зависимости от вида полезного ископаемого налоговая база по НДПИ может определяться исходя из стоимости или из количества (m/V) добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. В случае, когда налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, но их реализация в отчетном периоде отсутствовала, оценка стоимости производится исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (п. 4 ст. 340 Кодекса).

Расчетная стоимость добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета расходов, указанных в пп. 1-7 п. 4 ст. 340 НК РФ. В этом случае налогоплательщик применяет порядок признания доходов и расходов, предусмотренный главной 25 НК РФ.

При определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых учитываются следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде: материальные расходы, определяемые в соответствии со ст. 254 НК РФ, за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых полезных ископаемых (включая материальные расходы, за исключением расходов, осуществленных при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг)); расходы на оплату труда, определяемые в соответствии со ст. 255 НК РФ, за исключением расходов на оплату труда работников,

не занятых при добыче полезных ископаемых; суммы начисленной амортизации, определяемой в порядке, установленном ст. 256-259.2 НК РФ, за исключением сумм амортизации по имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых; расходы на ремонт основных средств, определяемые в порядке, установленном ст. 260 НК РФ, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых; расходы на освоение природных ресурсов, определяемые в соответствии со ст. 261 НК РФ; расходы, предусмотренные пп. 8 и 9 ст. 265 НК РФ, за исключением указанных в данных положениях расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых; прочие расходы, определяемые в соответствии со ст. 263, 264 и 269 НК РФ, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости **не учитываются расходы**, предусмотренные ст. 266, 267 и 270 НК РФ, т. е. расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль, а также расходы на формирование резервов по сомнительным долгам и по гарантийному ремонту.

Прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода: т. е. не учитываются в части незавершенного технологического процесса по добыче.

При определении расчетной стоимости учитываются также косвенные расходы, определяемые в соответствии с главой 25 Кодекса. При этом косвенные расходы, произведенные налогоплательщиком в течение отчетного периода, распределяются между затратами на добычу и затратами на иную деятельность налогоплательщика *пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых*, в общей сумме прямых расходов.

Общая сумма расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых в этом налоговом периоде. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Распределение споров географически и во времени.

Обозначенные нормативные положения, касающиеся учета расходов по НДС, вызывают споры с момента введения главы о НДС (8 августа 2001 года). Однако количество их не так велико в силу узконаправленного характера НДС как такового.

Споров касательно применения пп. 3 п. 1 ст. 340 НК РФ насчитывается в количестве 399 дел. При этом на 2007-2009 гг. приходится пик по количеству судебных решений. Акты судов высших также были вынесены в 2007-2010 гг.

По округам первое место по количеству рассмотренных споров данной тематики занимает Арбитражный суд Центрального округа (40 рассмотренных дел), второе место — Арбитражный суд Уральского округа (рассмотрел 30 дел), третье место — Арбитражный суд Западно-Сибирского округа (23 рассмотренных дела).

Данные споры носят неоднородный характер. При этом можно выделить следующие наиболее значимые и распространенные категории дел.

Классификация споров

1 — споры о стандартах, на основании которых добытые из недр блага могут считаться добытым полезными ископаемыми;

2 — споры, касающиеся этапов технологического процесса (на котором считаются завершенными операции по добыче, и, соответственно, наступает момент для расчета налоговой базы);

3 — споры о разграничении расходов, связанных с процессом добычи и расходов, связанных с последующим использованием добытых полезных ископаемых;

4 — споры о методике классификации расходов и разграничения их при применении различных методов расчета налоговой базы.

Полагаем, что споры четвертой категории приведенной классификации порождают наибольшее число противоречий и, кроме того, сводятся не только к рассмотрению судом технологических особенностей добычи, но и к теоретическим вопросам более высокого уровня абстракции, поэтому к подробному анализу представим дело именно четвертой категории спора.

Анализ дела

Представляем для разбора дело ОАО «Магнитогорский металлургический комбинат» №А40–169819/09-76-1231, по которому было вынесено Постановление Президиума ВАС РФ от 29.01.2013.

*при применении положений п. 4 ст. 340 НК РФ
под добытыми полезным ископаемым следует понимать
добытые ПИ, оценка стоимости которых производится
исходя из расчетной стоимости*

Обстоятельства дела

ОАО «ММК» добывает полезные ископаемые, среди которых железная руда, карбонатные породы для металлургии и щебень (далее — руда, карбонаты, щебень). При этом руду и карбонаты общество полностью использует в своей производственной деятельности при дальнейшей переработке, а щебень реализует сторонним потребителям.

Налоговая база рассчитывалась по данным добытым полезным ископаемым различными способами:

в отношении реализованного щебня — исходя из цен реализации (п. 3 ст. 340 НК РФ),

в отношении используемых в собственном производстве карбонатов и руды — расчетным способом (п. 4 ст. 340 НК РФ).

Как считали налогоплательщик и нижестоящие суды

Для определения расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, в понимании налогоплательщика и судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, предусмотрен «метод по доле этого ископаемого в общей сумме расходов на добычу, исходя из его доли в общем количестве добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период».

При этом под общим количеством добытых полезных ископаемых понимается итоговое количество всех добытых полезных ископаемых за соответствующий период безотносительно к виду, месторождению и способу их дальнейшего использования. Под общими расходами на добычу понимается итоговая сумма расходов на добычу общего количества добытого полезного ископаемого за соответствующий налоговый период.

Иными словами, расчет стоимости карбонатов и руды налогоплательщик произвел, 1 — сложив все произведенные за соответствующий налоговый период расходы (в том числе и расходы по добыче щебня), 2 — определив долю карбонатов и руды в общем количестве всех добытых полезных ископаемых и 3 — рассчитав долю расходов в общей сумме расходов пропорционально доле карбонатов и руды в общем количестве.

Таким образом, ОАО «ММК» определяло расчетную стоимость (налоговую базу) по руде и карбонатам, рассчитывая сумму расходов, произведенных обществом на добычу данных видов, путем выделения соответствующей доли из общей суммы расходов пропорционально доле карбонатов и руды в общем количестве добытых полезных ископаемых всех видов.

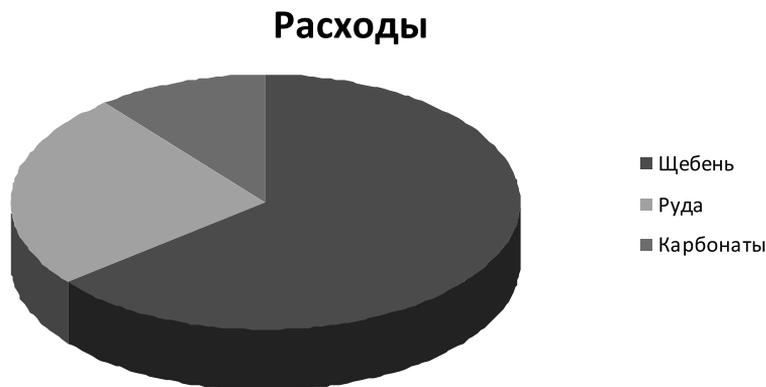


Диаграмма понесенных расходов

С чем не согласна налоговая

Инспекция возразила следующее: сумма расходов, непосредственно связанных с добычей карбонатов и руды и составляющих налоговую базу по указанным породам, обществом была неправомерно уменьшена путем перенесения части таких расходов на щебень. Тогда как при определении налоговой базы по щебню расходы по добыче карбонатов и руды не должны учитываться, поскольку оценка стоимости щебня производилась иным способом — исходя из цен его реализации.

Говоря на более высоком уровне обобщения, спор заключался в методике распределения суммы расходов: либо пропорционально доле полезного ископаемого в общем количестве, как считает налогоплательщик, либо исходя из спецификации расходов, «увязыванию» расходов с конкретным видом полезного ископаемого (подход налоговой).

При этом, как указал суд первой инстанции, ни ст. 340, ни другими статьями НК РФ не предусмотрен поэтапно алгоритм расчета в случае добычи пород, налоговая база по которым определяется различными способами.

Следует отметить также, что данный спор имеет смысл только в отношении «специальных» расходов (как мы определили их во введении), в отношении же «общехозяйственных» расходов данный спор не имеет смысла исходя из самой сути общехозяйственных расходов — расходов, понесенных плательщиком по содержанию компании, но не опосредованных добычей конкретного полезного ископаемого.

Позиция Президиума ВАС РФ:

Нижестоящими судами неоправданно не учтены положения главы 26 НК РФ, обязывающие налогоплательщика при определении налоговой базы по НДС производить оценку стоимости каждого вида отдельно.

Суды не учли положения НК РФ, обязывающие налогоплательщика при определении налоговой базы по НДС производить оценку стоимости каждого вида отдельно (п. 4 ст. 338 об общих положениях о налоговой базе по НДС).

В соответствии с НК РФ стоимость добытого полезного ископаемого оценивается исходя из цены его реализации либо из его расчетной стоимости.

В целях определения налоговой базы по карбонатным породам и руде обществом применялся расчетный способ определения их стоимости.

Оценка стоимости щебня осуществлялась исходя из цен его реализации.

При использовании налогоплательщиком расчетного способа общая сумма расходов распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого из них в общем количестве.

Однако общество расходы, непосредственно связанные с добычей карбонатных пород и руды, уменьшало путем перенесения их части на щебень.

Между тем при определении налоговой базы по щебню указанные расходы не должны были учитываться, поскольку оценка его стоимости производилась в ином порядке — исходя из цен реализации.

В результате налоговая база по карбонатам и руде уменьшалась на размер расходов, пропорционально распределенных на щебень.

Сделаем, пожалуй, ремарку о том, что данным постановлением не было дано преимущества позиции Налогоплательщиков и Налоговых органов в принципе. В данном деле поддержанный постановлением метод «играл» на стороне налогового органа потому, что объемы щебня, на долю которого налогоплательщик переносил часть расходов, значительно превышала количество добытых нереализованных пород. В делах с иными исходными количественными данными налогоплательщик мог бы, напротив, заблуждаться в сторону завышения налоговой базы по некоторым видам.

Значение дела для практики

При учете расходов для целей расчета налоговой базы по НДС исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, в условиях добычи нескольких видов, в том числе тех, по которым налоговая база определяется исходя из цены реализации, необходимо разграничивать расходы «общехозяйственные» и расходы «специальные», производимые компанией для добычи отдельных видов. При таком раздельном учете расходов и дальнейшем исчислении налоговой базы доля добытого полезного ископаемого, налоговая база в отношении которого определяется из расчетной стоимости, должна учитываться налогоплательщиком только при расчете доли в общих произведенных расходах (в противном случае относимость общехозяйственных расходов к добыче конкретного вида — звучит нелогично и даже абсурдно). Отдельные же виды расходов, понесенные при добыче конкретных видов полезных ископаемых, будут учитываться для исчисления налоговой базы именно по этим породам. При такой схеме расчета НДС предотвращается смещение баланса учета расходов при применении в отношении различных видов соответствующих различных способов исчисления налоговой базы.

И как это дело фактически изменило практику

В период 2014-2017 гг. арбитражными судами округов было рассмотрено 24 дела, по некоторым ВС РФ отказал в передаче на рассмотрение дела Президиумом.

Итак, произошли изменения с начала 2013 года после вынесения рассмотренного Постановления, или нет?

В 2014 ВАС РФ поддержал высказанную ранее позицию. Суд отказал налогоплательщику со ссылкой на выработанную позицию рассмотренного Постановления Президиума ВАС. Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.12.2006 № 185н, на который ссылался в своих доводах налогоплательщик, признан не подлежащим применению как несоответствующий выработанной позиции.

Выводы судов по остальным приведенным делам строго и категорично следуют сформировавшейся практике.

Однако заслуживает отдельного внимания дело, в котором рассматривался затронутый нами вопрос разграничения «общехозяйственных» расходов и расходов «специальных» на примере выплаты процентов по займу. Суд решил, что поскольку основным видом деятельности общества является добыча железных руд и разработка месторождений, то заемные средства были предоставлены ему для реализации общих целей его хозяйственной деятельности, они не были направлены на обеспечение его иной, не связанной с основной, деятельностью, а, следовательно, спорные затраты в виде процентов были связаны с добычей полезных ископаемых. Таким образом, заемные средства могли быть направлены заявителем на оплату любых товаров, работ, услуг, но при этом конечной целью данных затрат являлось обеспечение должного осуществления его основной деятельности — добыча полезных ископаемых и их агломерация. Так как расходы в виде процентов по долговым обязательствам с учетом осуществляемой обществом деятельности не могут быть признаны прямыми, то для целей главы 26 НК РФ являются косвенными и подлежат учету в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 340 НК РФ — путем распределения 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.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»» в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права»).

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках, ключевые слова к статье на русском и английском языках, пристатейный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем cnfr@cnfr.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



**Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru