

С.Ю. Шаповалов

# Энциклопедия по НДСП

# Том I



SHAPOVALOV  
PETROV

Сергей Шаповалов

**Энциклопедия по НДС. Том I**

«Автор»

2023

## **Шаповалов С. Ю.**

Энциклопедия по НДС. Том I / С. Ю. Шаповалов — «Автор», 2023

Энциклопедия является сборником кратких юридических комментариев, посвященных различным вопросам исчисления налога на добычу полезных ископаемых. Книга адресована налоговым специалистам предприятий, добывающих твердые полезные ископаемые. Том I во многом посвящен объяснению, как определить продукцию, признаваемую объектом налогообложения. В Томе II демонстрируется, как эта методология работает применительно к конкретным видам ДПИ. Автор книги — Сергей Шаповалов — занимается проблемами НДС с 2002 года. Богатый опыт позволил ему в небольшом объеме энциклопедии изложить решения десятков проблемных вопросов.

© Шаповалов С. Ю., 2023

© Автор, 2023

## Содержание

От автора	5
Сокращения	6
Ключевые понятия юридического определения ДПИ	7
1. Что такое ДПИ для целей НДС	7
Общее определение добытого полезного ископаемого	7
Тест определения момента окончания добычи	8
2. В чем разница между видом ДПИ и его физической формой?	10
Конец ознакомительного фрагмента.	11

# Сергей Шаповалов

## Энциклопедия по НДС. Том I

### От автора

Энциклопедия – не первый мой юридический комментарий по НДС в книжном формате. Ранее я издавал как постатейный комментарий к главе 26 НК РФ (2007 г.), так и отдельные пособия по налогообложению нефте- (2008, 2015 гг.), угле- (2011 г.), золотодобычи (2014, 2022 гг.), добычи стройкамня (2022 г.) и руд (2018 г.).

Все эти издания отличало то, что они не поступали в широкую продажу. Это было сделано с умыслом. Энциклопедию же через «ЛитРес» может купить кто угодно, и это обстоятельство серьезно изменило мой подход к изложению проблем.

Я как налоговый юрист, защищающий налогоплательщиков, не хотел бы навредить недропользователям, научив налоговые органы чему-то вредному для налогоплательщиков. Поэтому не судите строго, если не увидите информации по какой-то известной вам проблеме, – возможно, я намеренно не стал раскрывать эту проблему ввиду ее опасности. По опасным проблемам я обычно провожу семинары, к участию в которых приглашаю всех недропользователей.

Еще один важный нюанс этой книги: она рассчитана на читателя, который уже работает с НДС (как правило, это бухгалтеры и юристы добычных предприятий). Поэтому в этой книге я пишу нередко без подробностей, полагая, что имеющаяся у читателя погруженность в тематику НДС позволит ему понять те идеи, которыми я делюсь.

В качестве компенсации краткости изложения идей я написал довольно много этих идей. Пожалуй, в итоге энциклопедия вышла толще, чем любая из моих предыдущих книг. При этом энциклопедия не вбирает в себя все другие книги, хотя, конечно, частично пересекается с ними.

Достоинством энциклопедии является то, что в ней не только раскрываются теоретические подходы к универсальному определению НДС (часть I энциклопедии), но и разбирается, как эти подходы работают применительно к самым разным твердым полезным ископаемым (часть II энциклопедии).

Если вы не нашли в энциклопедии своего случая, то я буду рад помочь вам разобраться с ним в индивидуальном порядке.

## Сокращения

**ГКЗ** – Государственная комиссия по запасам полезных ископаемых.

**ГОК** – горно-обогатительный комбинат.

**Госбаланс** – Государственный баланс запасов полезных ископаемых.

**ДПИ** – добытое полезное ископаемое.

**Закон о драгоценных металлах** – Федеральный закон «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» от 26.03.1998 № 41-ФЗ.

**Закон о недрах** – Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992 № 2395-1.

**МКР** – многокомпонентная комплексная руда.

**НДС** – налог на добычу полезных ископаемых.

**НК РФ** – Налоговый кодекс РФ.

**Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 64** – постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.12.2007 № 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».

**ТКЗ** – территориальная комиссия по запасам.

# Ключевые понятия юридического определения ДПИ

## 1. Что такое ДПИ для целей НДС

Обязанность по исчислению и уплате налогов связана с возникновением объекта налогообложения. Объектом налогообложения НДС является окончание добычи полезного ископаемого. Таким образом, чтобы произвести налогообложение правильно, требуется разобраться в том, что является добытым полезным ископаемым и в какой момент его добыча считается оконченной.

Понятие добытого полезного ископаемого раскрывается в ст. 337 НК РФ, а момент окончания добычи – в ст. 339 НК РФ.

Главная сложность с определением добытого полезного ископаемого состоит в том, что полезные ископаемые претерпевают физические изменения в ходе их добычи и подготовки, но при этом различные состояния полезного ископаемого могут называться одинаково.

Такой пример мы видим в законодательстве о драгоценных металлах, которое прямо говорит, что драгоценные металлы могут быть в любом состоянии (от руды до готового изделия). То есть указать в законе, что добытым полезным ископаемым признается золото, равносильно тому, что ничего не сказать.

Другой пример: законодатель прямо указал на строительный камень как на вид добытого полезного ископаемого в подп. 10 п. 2 ст. 337 НК РФ, но вы не сможете найти легального определения для термина «строительные камни». Отсюда и споры, что считать ДПИ – недробленый камень или щебень<sup>1</sup>.

### Общее определение добытого полезного ископаемого

Общее определение добытого полезного ископаемого содержится в п. 1 ст. 337 НК РФ<sup>2</sup>. Согласно п. 1 ст. 337 НК РФ добытое полезное ископаемое – это продукция горнодобывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

Из этой нормы можно вывести критерии, которым должно соответствовать полезное ископаемое:

- быть продукцией добывающей промышленности;
- быть первой продукцией, которая соответствует стандарту.

Первый критерий довольно понятный, но отделить ДПИ от продукции, не являющейся ДПИ, он помогает слабо, так как в Общероссийском классификаторе продукции (ОК

---

<sup>1</sup> Налогообложению добычи щебня в томе II энциклопедии посвящен отдельный подраздел. Еще больше информации можно найти в книге «Налогообложение добычи строительного камня» (издательство «Юридическая компания “Шаповалов Петров”», 2022 г.).

<sup>2</sup> В п. 3 НК РФ содержится специальное определение ДПИ, которому посвящена в энциклопедии отдельная статья – «Что такое специальные виды добычных работ».

034-2014) практически на каждое полезное ископаемое можно найти несколько видов продуктов: руда и концентрат, известняк и щебень и т. д.

Второй критерий устроен сложнее, чем это может показаться: определять первую продукцию надо после того, как завершится добыча. Этот вывод логически вытекает из того, что в противном случае налогоплательщики могли бы путем принятия стандарта изменять объект налогообложения.

Однако понятие добычи не менее неоднозначное, чем понятие добытого полезного ископаемого. Недаром в п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 64 разъясняется, что добычные процессы надо определять согласно техническому проекту разработки месторождения полезного ископаемого, но при этом учитывать, что 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.

Как именно понять, что в техническом проекте является добычей, а что – переработкой, Пленум ВАС РФ, как может показаться неискушенному читателю, не разъяснил, оставив место для споров.

## **Тест определения момента окончания добычи**

На самом деле разъяснение было дано, и содержится оно в п. 1 постановления № 64:

*1. <...> Положение пункта 1 статьи 337 НК РФ о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает определенным стандартам, означает: 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, предусмотренными соответствующим стандартом.*

Как следует из цитаты, суд придает значение существенным природным свойствам: они должны быть одинаковыми у минерального сырья и у добытого полезного ископаемого. Это правило позволяет создать тест для определения границы между добычей и переработкой – тест сохранения существенных природных свойств.

Сразу сделаем оговорку, что для некоторых видов полезных ископаемых этот тест не применяется, поскольку для них добыча искусственно удлинена прямым указанием законодателя<sup>3</sup>. Например, для драгоценных металлов добыча заканчивается получением концентрата в силу указания подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ. Если бы не это указание, то из-за того, что химический состав концентратов отличается от химического состава руд, именно руды были бы объектом налогообложения.

Непременным условием для проведения теста на определение границы между добычей и переработкой должно быть наличие двух продуктов, которые конкурируют между собой за название «добытое полезное ископаемое» (порода и щебень, руда и концентрат, продуктивный раствор и концентрат). При этом один продукт должен быть сырьем для другого. Если разделяющая эти продукты совокупность производственных процессов изменяет существенные природные свойства исходного продукта, то такие процессы должны считаться перерабатывающими операциями, а полезным ископаемым признается исходный продукт. В свою очередь, совокупность<sup>4</sup> операций, которые не изменяют существенных природных свойств исходного

---

<sup>3</sup> См. раздел энциклопедии «Границы добычного процесса».

<sup>4</sup> Следует предостеречь читателя от того, чтобы подвергать тесту вместо совокупности операций отдельные операции этой

продукта, составляет добычной процесс. И в этом случае добытым полезным ископаемым признается производный продукт.

Существенными природными свойствами Высший Арбитражный Суд РФ называл свойства, предусмотренные стандартом. Это могут быть физические свойства или химический состав ДПИ.

Например, у железной руды существенным природным свойством будет химсостав. Поскольку у железорудного концентрата химсостав меняется по отношению к руде, то он не признается ДПИ.

Применительно к строительным камням не приходится говорить об их химическом составе, поскольку он для них не стандартизируется. Что касается физических свойств, то для недробленных горных пород стандартизируются прочность, содержание слабых разностей, морозостойкость (раздел 4.3 ГОСТ 31436-2011). Для щебня набор стандартизированных свойств аналогичен (раздел 4 ГОСТ 8267-93). Конкретно эти свойства при дроблении не изменяются, поэтому такое дробление признается добычной операцией.

В качестве доказательств изменения физических свойств налогоплательщики указывают на то, что дробление изменяет гранулометрический состав строительных камней: из метрового куска получаются более мелкие фракции. Однако суды не считают, что размер является существенным природным свойством. Можно согласиться с этим: поскольку залегающее в недрах минеральное сырье не может характеризоваться размером, то размер не следует считать природным свойством для добытого полезного ископаемого.

Из вышеизложенного делаем вывод, что стандарты и технический проект в их системной связи определяют окончание добычи и, как следствие, добытое полезное ископаемое.

---

совокупности, например дробление. Если взять только одно лишь дробление, то оно само по себе не изменит химического состава ни одного полезного ископаемого. В результате можно получить ложный вывод, что полезное ископаемое образуется в середине процесса переработки.

## **2. В чем разница между видом ДПИ и его физической формой?**

Про виды ДПИ прямо написано в п. 2 ст. 337 НК РФ. К видам добытых полезных ископаемых относятся, к примеру: товарная руда железа; полупродукт, содержащий золото; строительный камень; природная соль и т. д.

Но если мы возьмем процесс добычи золота, то у нас возникнет практический вопрос: в какой момент производственного процесса возникает ДПИ? От ответа на этот вопрос зависит и момент налогообложения, и оценка ДПИ, и его количество. А золото проходит довольно сложный путь трансформации от руды (песка) до аффинированного слитка.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.