

Если организация занимается добычей полезных ископаемых, она является плательщиком НДС. Порядок исчисления и уплаты данного налога регулируется гл. 26 НК РФ (ст. 334 – 346). Так, размеры налоговых ставок установлены ст. 342 НК РФ. В пункте 1 этой статьи перечислены случаи, когда налогообложение производится по нулевой ставке: например, при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь этих ископаемых (пп. 1). Разберемся, при каких обстоятельствах можно воспользоваться данной льготой и в каком порядке утверждаются нормативы потерь.

Об утверждении нормативов потерь...

Согласно **пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ** нормативными признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ. Такой порядок[1] утвержден **Постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 № 921** (далее – **Правила**).

До недавнего времени

Правила

применялись при добыче твердых полезных ископаемых (включая общераспространенные) и углеводородного сырья и не распространялись на добычу подземных (минеральных, промышленных, термальных) вод, что вызывало определенные трудности при налогообложении (об этом мы писали в рубрике «Обзор новостей» прошлого номера журнала, стр. 7). Этот пробел в правовом регулировании был устранен благодаря изменениям, внесенным в

Правила Постановлением Правительства РФ от 03.02.2012 №

82

, вступившим в силу с 21.02.2012. При этом изменился и сам порядок утверждения нормативов потерь.

... при добыче твердых полезных ископаемых и подземных вод

Ранее нормативы потерь твердых полезных ископаемых (кроме общераспространенных) утверждались Федеральным агентством по недропользованию (Роснедрами), а нормативы потерь общераспространенных полезных ископаемых – органами государственной власти субъектов РФ и включались в состав проектной документации. В течение 10 дней сведения об утвержденных нормативах потерь направлялись

О нормативах потерь при добыче полезных ископаемых

Автор: Administrator
25.10.2012 13:17 -

данными органами в налоговую инспекцию. В таком же порядке производилось уточнение нормативов потерь при подготовке годовых планов развития горных работ (годовых программ работ).

Теперь нормативы потерь при добыче твердых полезных ископаемых, а также подземных вод должны утверждаться недропользователями в составе проектной документации. Нормативы потерь рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ. Извещение налоговиков об утвержденных нормативах – также забота недропользователя. Сведения о нормативах потерь вместе с протоколом согласования проектной документации представляются в территориальный орган ФНС по месту постановки на учет в 10-дневный срок со дня их утверждения.

Проектная документация утверждается недропользователем только после ее согласования с комиссией, созданной Роснедрами или их соответствующим территориальным органом. Рассмотрение проектной документации осуществляется комиссией в течение 30 дней со дня представления материалов недропользователем. Этот срок может быть увеличен (максимум на 30 дней) в случае рассмотрения проектной документации по уникальным и крупным месторождениям полезных ископаемых. О принятом комиссией решении недропользователь должен быть извещен в течение семи дней[2].

... при добыче углеводородного сырья

В этом случае нормативы потерь также рассчитываются по каждому конкретному месту образования потерь. Для этого используются принятые схема и технология разработки месторождения, проект обустройства месторождения или план пробной эксплуатации скважин (если участок недр предоставлен для геологического изучения, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии). Нормативы ежегодно утверждаются Минэнерго (причем теперь без согласования с Роснедрами). Именно Минэнерго направляет сведения об утвержденных нормативах потерь в соответствующее управление ФНС по субъекту РФ в течение 10 дней с момента их утверждения.

Об уточнении утвержденных нормативов потерь

Нормативы потерь твердых полезных ископаемых и подземных вод (речь идет о нормативах, утвержденных в составе проектной документации) могут быть уточнены в зависимости от конкретных горно-геологических условий, применяемых схем, способов и систем разработки участка месторождения, разработка которого планируется в предстоящем году. Обратите внимание: по-прежнему не производится уточнение нормативов, утвержденных для месторождений, срок разработки которых не превышает пяти лет.

Уточненные нормативы также подлежат утверждению недропользователем. Если их величина не превышает нормативов, включенных в состав проектной документации, утверждение данных нормативов производится ежегодно без каких-либо согласований. В том случае, если уточненные нормативы по величине превышают нормативы, утвержденные в составе проектной документации, недропользователи утверждают их только после согласования:

а) с органами государственной власти субъектов РФ (в отношении нормативов потерь общераспространенных полезных ископаемых) – в порядке, определяемом органами государственной власти субъектов РФ;

б) с Федеральной службой по надзору в сфере природопользования (Росприроднадзором) или ее территориальным органом (в отношении нормативов потерь твердых полезных ископаемых (за исключением общераспространенных) и подземных вод) – в порядке, установленном **Правилами**. Решение о согласовании нормативов потерь указанный орган принимает на основании заявления недропользователя, к которому прилагаются следующие документы:

- копии лицензий на право пользования недрами. Если копии лицензий не будут представлены, указанная служба самостоятельно запросит их в Роснедрах;
- копии годовых форм федерального государственного статистического наблюдения № 5-гр «Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых», 70-тп «Сведения об извлечении полезных ископаемых при добыче», 11-шрп «Сведения о потерях угля (сланца) в недрах» и 2-тп (водхоз) «Сведения об использовании воды» за предыдущий период;
- копии утвержденных нормативов потерь за предыдущий период;
- копии документов, подтверждающих согласование проектной документации на разработку месторождения, с указанием утвержденных в составе проектной документации нормативов потерь;
- пояснительная записка с обоснованием нормативов потерь, включая расчет нормативов потерь по каждой выемочной единице (скважине), вовлекаемой в отработку

О нормативах потерь при добыче полезных ископаемых

Автор: Administrator
25.10.2012 13:17 -

в планируемом периоде;

- сводная таблица потерь твердых полезных ископаемых (за исключением общераспространенных) (план-факт) за текущий год и в планируемом периоде по выемочным единицам;
- графические материалы планов развития горных работ с выделением участков нормируемых потерь для твердых полезных ископаемых (за исключением общераспространенных).

На рассмотрение заявления и приложенных к нему документов Росприроднадзору отводится 30 дней. По результатам их рассмотрения должно быть принято решение о согласовании или мотивированном отказе в согласовании нормативов потерь, которое направляется недропользователю в течение пяти дней со дня его принятия. Причинами вынесения отрицательного решения являются:

- представление документов не в полном объеме;
- недостоверность представленной информации;
- отсутствие у заявителя лицензии на право пользования недрами;
- неверно произведенные расчеты нормативов потерь.

Сведения об утвержденных после уточнения нормативах потерь с письмом, подтверждающим их согласование (когда таковое должно проводиться), направляются недропользователем в налоговый орган по месту учета. Срок также составляет 10 дней после утверждения.

Заметим: Росприроднадзор обязан проинформировать ФНС о выявленных случаях нарушения недропользователями **Правил**.

В каких случаях можно воспользоваться налоговой льготой?

Напомним: нормативными признаются **фактические** потери полезных ископаемых при добыче в пределах нормативов потерь. Понятие фактических потерь приведено в **ст. 339 НК РФ**

, в которой прописан порядок определения количества добытого полезного ископаемого. Согласно

п. 1

данной статьи это количество определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах массы или объекта прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье)

методом, если иное не предусмотрено указанной статьей. При этом косвенный метод используется только в том случае, если отсутствует возможность применения прямого метода.

При прямом методе количество добытого полезного ископаемого рассчитывается с учетом фактических потерь полезного ископаемого (п. 3 ст. 339 НК РФ). Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между его расчетным количеством, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

Означает ли это, что нулевая ставка по НДС в части нормативных потерь может применяться только в случае расчета количества добытых полезных ископаемых прямым методом? Финансисты в свое время ответили так: положениями ст. 339 НК РФ не установлено, при каком методе учета количества добытого полезного ископаемого возможно применение данной нормы. Следовательно, применение нулевой ставки в части нормативных потерь правомерно при использовании налогоплательщиком как прямого, так и косвенного метода учета количества добытого полезного ископаемого (письма от 22.05.2007 03-06-06-01/21, от 19.02.2007 03-06-06-01/7).

Однако, как показывает практика, налоговые органы придерживаются другой позиции, которая в ряде случаев нашла поддержку и у судей. Так, в **Постановлении от 06.07.2010 по делу -3421/2009**

A29

[3] ФАС ВВО указал: учет фактических потерь полезного ископаемого при определении количества добытого полезного ископаемого косвенным методом нормами гл. 26 НК РФ

не предусмотрен. При использовании косвенного метода фактические потери включены в расчетные данные содержания полезного ископаемого в минеральном сырье. Кстати, именно на этом настаивает Минэкономразвития: фактические потери учитываются

только при прямом методе. При косвенном методе фактические потери включены в расчетные данные содержания полезного ископаемого в минеральном сырье (

Письмо от 07.11.2006

16542-КА/Д07

).

Арбитры выяснили: в спорном периоде общество определяло количество добытой нефти, которая является объектом обложения НДС, расчетным путем, по данным о содержании нефти в извлекаемой из недр нефтесодержащей жидкости, то есть фактически применялся косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого. В связи с этим было признано обоснованным доначисление налоговым органом НДС из-за неправомерного применения налогоплательщиком ставки 0% к величине нормативных потерь (как части фактических потерь).

Общество при определении количества добытой нефти использовало косвенный метод, поэтому применение нулевой ставки в части нормативных потерь полезных ископаемых в данном случае неправомерно. Судьи согласились с таким выводом налоговиков (см. **Постановление ФАС ВВО от 24.09.2010**

А29-13698/2009

).

В другом деле суд этого же округа отклонил довод общества о том, что применение нулевой ставки по НДС в части нормативных потерь возможно при учете количества добытого полезного ископаемого как прямым, так и косвенным методом. Такой подход основан на неверном толковании налогового законодательства (**Постановление**

от 19.07.2011 по делу

А29-11750/2009

).

В то же время судьи других округов заступились за налогоплательщиков. Положения **ст. 342 НК РФ**

не исключают возможности применения налоговой ставки 0% при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых при использовании налогоплательщиком косвенного метода определения количества добытого полезного ископаемого. Поэтому применение нулевой ставки в части нормативных потерь полезных ископаемых правомерно при использовании налогоплательщиком как прямого, так и косвенного метода определения количества добытого полезного ископаемого (

Постановление ФАС ЗСО от 17.09.2009

Ф04-5633/2009(19823-А75-43)

). Доводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика права на применение ставки 0% в связи с тем, что количество добытого полезного ископаемого должно определяться косвенным методом, предусмотренным

п. 8 ст. 339 НК РФ

, являются незаконными и необоснованными (

Постановление ФАС МО от 24.02.2011

КА-А40/643-11

).

В пользу того, что расчет количества добытого полезного ископаемого косвенным методом не исключает возможности применения нулевой ставки в отношении фактических потерь в пределах нормативов, высказался и Президиум ВАС в **Постановлении от 15.11.2011**

7838/11

. Высший арбитраж отметил: правила определения количества добытого полезного ископаемого с учетом фактических потерь и налогообложения части этих потерь, находящихся в пределах утвержденных нормативов, по нулевой ставке направлены на обеспечение методами налогового регулирования принципа рационального недропользования, закрепленного в

п. 2 ч. 2 ст. 22 Закона РФ от 21.02.1992

2395-1 «О недрах»

. В соответствии с этим пунктом недропользователь обязан обеспечить соблюдение требований технических проектов, планов и схем развития горных работ, недопущение сверхнормативных потерь, разубоживания и выборочной отработки полезных ископаемых.

Налогоплательщики, применяющие прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, имеют возможность непосредственно замерять добытое полезное ископаемое, определять фактические потери и облагать налогом часть из них (в пределах утвержденного норматива) по нулевой ставке. Что касается налогоплательщиков, применяющих косвенный метод, то положения Налогового кодекса не содержат прямого указания на возможность применения ими ставки 0%. Однако последние не должны по причинам, от них не зависящим, в нарушение принципа равногo положения всех налогоплательщиков перед налоговым законодательством находиться в худшем положении по сравнению с налогоплательщиками, использующими прямой метод определения объема добытого полезного ископаемого. Поэтому оставшиеся в недрах полезные ископаемые в пределах утвержденного норматива потерь не должны учитываться при определении налоговой базы по НДС не только налогоплательщиками, применяющими прямой метод, но и налогоплательщиками, использующими косвенный метод. Необходимо помнить: возможность применения в отношении фактических потерь в пределах установленных нормативов налоговой

ставки 0% появляется только в том случае, если эти потери включены в объем добытого полезного ископаемого, определенного косвенным методом.

В том деле, которое дошло до Президиума ВАС, суды не выяснили, суммировалось ли обществом при определении налоговой базы по НДС количество соли, оставшееся в недрах (в пределах утвержденного норматива потерь), с объемом рассола, замеренного при выходе из скважины, и умножалось ли все количество на коэффициент 0,310, поэтому дело было направлено на новое рассмотрение. Арбитры подчеркнули: исследование указанного вопроса имеет существенное значение для правильного рассмотрения спора. Если количество не извлеченной из недр соли (в пределах утвержденного норматива потерь) не включалось в объем рассола, выкачиваемого из скважин, и общество не учитывало в налоговой базе неизвлеченную соль, в налоговой декларации по данному налогу может быть ошибочно отражено количество соли, облагаемое налогом по ставке 0%.

Что делать, если нормативы не утверждены?

В **пункте 4 Правил** зафиксировано: при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь все фактические потери полезных ископаемых относятся к сверхнормативным до утверждения нормативов потерь. Своя норма есть и в Налоговом кодексе: если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов применяются нормативы, утвержденные ранее в установленном порядке. В отношении вновь разрабатываемых месторождений в такой ситуации используются нормативы, установленные техническим проектом (

абз. 3

пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ

). Таким образом, требования

Правил

противоречат нормам НК РФ. Большой юридической силой, естественно, обладает Налоговый кодекс. Следовательно, в отсутствие утвержденных нормативов на соответствующий период при определении фактических потерь полезного ископаемого следует учитывать нормативы потерь, утвержденные ранее (

Постановление ФАС ВСО от 06.12.2011 по делу

А78-2/2011

), причем, как подчеркнули финансисты,

последние

из утвержденных ранее в установленном порядке. Кроме того, необходимо учитывать, что вновь утверждаемые нормативы потерь действуют с момента их утверждения.

Перерасчет по НДС при утверждении новых нормативов потерь законодательством не предусмотрен (

Письмо Минфина РФ от 22.05.2007

03-06-06-01/21

).

Кстати, указанный абзац был введен **Федеральным законом от 27.07.2006 151-ФЗ** (опубликован в «Российской газете», № 165, 29.07.2006) и его положения распространяются на правоотношения, возникшие с 01.01.2006. В связи с этим в 2006 году налогоплательщики в случае отсутствия утвержденных в установленном порядке нормативов потерь до появления обозначенных изменений не могли применить нормативы потерь полезных ископаемых для исчисления налоговой базы по НДС. Однако затем у них появилась возможность представить уточненные декларации, пересчитав налоговые показатели с учетом ранее утвержденных нормативов. При этом предусмотренный

п. 7 ст. 78 НК РФ

[4]

трехлетний срок для обращения с заявлением о зачете (возврате) переплаты по налогу истек 28.08.2009. Это связано с тем, что об излишней уплате налога налогоплательщик в любом случае не мог узнать ранее 29.07.2006, когда был официально опубликован

Федеральный закон

151-ФЗ

(

Постановление ФАС МО от 07.07.2010

КА-А40/6852-10

).

* * *

При добыче полезных ископаемых их фактические потери в пределах утвержденных нормативов облагаются НДС с применением нулевой ставки. Причем эта ставка применяется не только в том случае, когда расчет количества добытых полезных ископаемых осуществляется прямым методом, но и при использовании косвенного метода. Правда, в последнем случае нужны доказательства того, что потери учтены в объеме добытого полезного ископаемого. Что касается нормативов потерь, то порядок их утверждения претерпел существенные изменения, о чем подробно рассказано в статье.

О нормативах потерь при добыче полезных ископаемых

Автор: Administrator
25.10.2012 13:17 -

[1] Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения.

[2] Данный порядок согласования прописан в положении, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 03.03.2010 № 118.

[3] Определением ВАС РФ от 21.10.2010 № ВАС-14168/10 отказано в передаче указанного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора.

[4] Заявление о зачете или возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.