

УДК 336.6

Т. А. Блошенко

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
Москва, e-mail: boxta@mail.ru

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВИДОВ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ, ИЗВЛЕЧЕННЫХ ИЗ ОТВАЛОВ ВСКРЫШНЫХ ПОРОД

Ключевые слова: налог на добычу полезных ископаемых, вскрыша, отвалы, отходы.

В статье рассматриваются проблемы налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых остаточных драгоценных металлов, полученных в ходе вовлечения в переработку отвалов вскрышных пород. Анализируются источники финансовых доходов недропользователей. Отсутствие методов и подходов в системе налогообложения, а также инструментария является причиной налоговых споров в части налогообложения остаточных видов полезных ископаемых (драгоценных металлов) налогом на добычу полезных ископаемых при вовлечении в переработку отвалов вскрышных пород. В статье представлен анализ законодательства в сфере налогообложения недропользователей и варианты применения льготного налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых при переработке отвалов вскрышных пород, содержащих драгоценные металлы.

T. A. Bloshenko

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
e-mail: boxta@mail.ru

TAXATION OF TYPES OF MINERALS EXTRACTED FROM DUMPS OF OVERBURDEN ROCKS

Keywords: mineral extraction tax, stripping, dumps, waste.

The article deals with the problems of taxation by the mineral extraction tax of residual precious metals obtained during the involvement in the processing of overburden dumps. The sources of financial income of subsoil users are analyzed. The lack of methods and approaches in the taxation system, as well as tools, is the cause of tax disputes regarding the taxation of residual types of minerals (precious metals) by the mineral extraction tax when dumps are involved in the processing of roof rocks. The article presents an analysis of legislation in the field of taxation of subsoil users and options for the application of preferential taxation on mineral extraction tax in the processing of overburden dumps, containing precious.

Введение

Целью рационального использования природных ресурсов является их комплексное использование и, соответственно, вовлечение в переработку вторичного минерального сырья. Отсутствие правоприменительной практики в системе налогообложения недропользования, а также инструментария является причиной снижения уровня вовлечения в переработку отвалов вскрышных пород.

В настоящее время, в связи со сложившейся макроэкономической ситуацией, организации-недропользователи, в силу объективных причин не могут разрабатывать истощенные месторождения твердых полезных ископаемых, что приводит к консервации месторождений в том числе, причиной консервации является отсутствие технологий извлечения полезных компонентов в руде с их низкими содержаниями

полезного компонента на тонну добываемой бедной руды.

В целях непрерывности ведения бизнеса для организаций-недропользователей предложен налоговый механизм предоставления льгот по налогу на добычу полезных ископаемых, позволяющий вести отработку отвалов вскрышных пород на стадиях жизненного цикла разработки месторождения твердых полезных ископаемых.

Цель исследования – анализ налогообложения недропользователей при вовлечении в переработку отвалов вскрышных пород.

Материалы и методы исследования

В настоящей статье рассматриваются вопросы налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых при вовлечении в переработку отвалов вскрышных пород.

Анализируются нормы налогового законодательства, проводится комплексное исследование системы налогообложения, анализ методов и подходов в системе налогообложения России. При проведении исследования были использованы системный и институциональный подход.

Результаты исследования и их обсуждение

В соответствии с положениями Закона Российской Федерации от 21.02.1992 N 2395-1 «О недрах» (далее – закон о недрах) одним из видов пользования недрами является использование отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 336 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых (далее – НДСП) признаются полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах.

Подпунктом 4 пункта 2 статьи 336 Кодекса установлено, что не признаются объектом налогообложения полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке.

При этом согласно положениям статьи 337 Кодекса полезным ископаемым в целях налогообложения НДСП признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, 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.

Постановка запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списании с государственного баланса регулируется Приказом Минприроды России от 06.09.2012 N 265 (ред. от 07.08.2020)

«Об утверждении Порядка постановки запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списании с государственного баланса» (Зарегистрировано в Минюсте России 21.12.2012 N 26227).

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 24.06.1998 N 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее – закон об отходах) отходы производства и потребления – это вещества или предметы, которые образованы в процессе производства, выполнения работ, оказания услуг или в процессе потребления, которые удаляются, предназначены для удаления или подлежат удалению в соответствии с законом об отходах.

На основании пункта 3.1.9 ГОСТа Р 53692-2009 «Национальный стандарт Российской Федерации. Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Этапы технологического цикла отходов», утвержденного и введенного в действие Приказом Ростехрегулирования от 15.12.2009 N 1092-ст, к отходам производства относятся вмещающие и вскрышные породы, образующиеся при добыче полезных ископаемых.

Таким образом, вскрышные породы, образующиеся при добыче полезных ископаемых, являются отходами при добыче минерального сырья.

В соответствии со статьей 2 закона об отходах правовое регулирование в области обращения с отходами осуществляется законом об отходах, другими законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, а также муниципальными нормативными правовыми актами.

Закон о недрах регулирует отношения, возникающие в связи с геологическим изучением, использованием и охраной недр территории Российской Федерации, ее континентального шельфа, а также в связи с использованием отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, торфа, сапропелей и иных специфических минеральных ресурсов, включая подземные воды, рапу лиманов и озер.

Из указанного следует, что вопросы использования отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств регулируются как нормами закона об отходах, так и нормами законодательства о недрах, и нормами закона о драгоценных металлах.

Учитывая изложенное и принимая во внимание, что полезные ископаемые – добытые из отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в порядке, установленном главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ, с учетом особенностей, связанных с использованием и обращением отходов, установленных законом о недрах и законом об отходах производства и потребления.

В Определении Конституционного суда РФ от 11 марта 2021 г. № 375-О для определения объекта налогообложения НДС правоприменительным органам требуется в каждом случае установить, является ли конкретная операция частью технологического цикла по добыче, т.е. извлечению полезного ископаемого из недр (или же по переработке его в качественно иную продукцию), а равно является ли содержащаяся в добытой породе продукция первой по своему качеству, соответствующей требованиям применимых стандартов (или же таковой является продукция, полученная путем ее дальнейшей переработки).

Таким образом, в случае осуществления лицензированной, в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах, добыча полезных ископаемых, оставшихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, отвалах или отходах перерабатывающих производств, в целях налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, осуществляется по ставке 0 процентов, в следующем порядке:

1) на основании пп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ при добыче полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения, при наличии соответствующих подтверждающих документов, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, которые утверждаются в составе проектной документации в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2001 N 899, применяется налоговая ставка НДС в размере 0 процентов;

2) наличие временных кондиций на отработку отвалов вскрышных пород не является причиной отказа в применении ставки 0 по налогу на добычу полезных ископаемых;

3) если Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2001 N 899 не распространяется на подтверждение остаточных видов полезных ископаемых в отвалах вскрышных пород, то в данном случае для целей налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых применяются пп 4.п.2 ст. 336 НК РФ и пп. 1 п.1 ст. 342 НК РФ, в части нормативов фактических потерь, полученных при переработке первичного минерального сырья на основании постоянных кондиций, имеющих подтверждение документами со стороны Федерального агентства по недропользованию России.

Особенности определения налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых представлены в работе [1].

При узкоотраслевом подходе к добыче и обогащению полезных ископаемых интерес представляет только одно минеральное соединение. Отвалы вскрышных пород становятся экономически эффективными при вовлечении их в производство.

В работах [2; 3] ученые относят к понятию «отходы производства» как вскрышные и вмещающие породы, так и хвосты обогащения (т.е. технологические потери процессов обогащения полезных ископаемых).

Если следовать изложенным рассуждениям, то к ним применим термин «вторичные минеральные ресурсы». В научной литературе [4; 5; 6], касающейся данной темы исследования, часто употребляются термины с приставкой «техногенный», в частности, «образования», «ресурсы», «массивы», «месторождения».

В научных источниках и нормативных правовых актах нет четкого определения понятия термина с приставкой «техно».

В главе 26 НК РФ отсутствует определение понятию «техногенное месторождение» для целей налогообложения, в случае отсутствия правовой определенности, неоднозначная классификация на законодательном уровне создает условия для налоговых споров, новые неопределенности в налоговых правоотношениях, что также не направлено на улучшение инвестиционного климата, пересмотр объектов налогообложения, создание единых отраслевых методологических подходов к налогообложению полезных ис-

копаемых, полученных в ходе вовлечения в переработку отвалов вскрышных пород.

Заключение

При отсутствии законодательно закрепленных норм права при налогообложении отвалов вскрышных пород, предлагается:

1) наличие временных кондиций не является причиной отказа в применении ставки 0 по налогу на добычу полезных ископаемых;

2) при подтверждении наличия фактических потерь, которые образовали отвалы вскрышных пород применять для целей налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых применяются пп 4. п. 2 ст. 336 НК РФ и пп. 1 п.1 ст. 342 НК РФ;

3) при отсутствии технологий переработки в промышленном масштабе налогообложение осуществляется согласно пп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ.

Библиографический список.

1. Блошенко Т.А. Налогообложение организаций при добыче и комплексной переработке минерального сырья: теория и практика. М.: КУРС, 2020. 304 с.
2. Жаворонкова И.П. Экономические вопросы улучшения использования минерально-сырьевых ресурсов. М.: Наука, 1973. 199 с.
3. Соловьева Е.А. Основные концептуальные принципы горного законодательства. О совершенствовании лицензирования в сфере недропользования // Совершенствование законодательства Российской Федерации о недрах. Основные аспекты проекта федерального закона «О недрах» (новая редакция): материалы региональной конференции (Северо-Западный федеральный округ), 27–28 января 2005 г. СПб.: Изд-во ВСЕГЕИ, 2005. С. 114–119.
4. Трубецкой К.Н., Уманец В.Н. Комплексное освоение техногенных месторождений // Горный журнал. 1992. № 1. С. 12–16.
5. Трубецкой К.Н., Уманец В.Н. Классификация техногенных месторождений, основные критерии и понятия / К.Н. Трубецкой // Горный журнал. 1998. № 12. С. 10–21.
6. Прусс Ю.В. К проблеме освоения техногенного комплекса Колымы // Горный журнал. 2013. № 2. С. 38–40.