

УДК 336.6

Т. А. Блошенко

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЕРЕЧНЯ ВСКРЫШНЫХ РАБОТ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Ключевые слова: налог на прибыль, расходы в целях налогообложения, вскрышные работы, вскрыша, пустая порода.

В статье рассматриваются проблемы налогообложения налогом на прибыль состава вскрышных работ при добыче полезных ископаемых. Анализируется перечень вскрышных работ, проводится анализ структуры вскрышных работ, проведен анализ понятийного аппарата и разделение вскрыши на эксплуатационную и капитальную. Различные методы отнесения затрат на вскрышные работы является причиной налоговых споров в части формирования налоговой базы по налогу на прибыль для недропользователей. В статье представлен анализ законодательства в сфере налогообложения недропользователей и вариант отнесения вскрышных работ в состав косвенных расходов налогоплательщика – недропользователя.

T. A. Bloshenko

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

DETERMINATION OF THE LIST OF STRIPPING WORKS IN THE FORMATION OF THE TAX BASE FOR CORPORATE INCOME TAX

Keywords: income tax, expenses for tax purposes, stripping, stripping, waste rock.

The article deals with the problems of taxation by income tax of the composition of stripping operations in the extraction of minerals. The list of stripping works is analyzed, the structure of stripping works is analyzed, the conceptual apparatus is analyzed and the stripping is divided into operational and capital. Various methods of attributing costs to stripping operations are the cause of tax disputes regarding the formation of the tax base for income tax for subsoil users. The article presents an analysis of legislation in the field of taxation of subsurface users and the option of attributing stripping works to indirect expenses of a taxpayer – subsurface user.

Введение

Целью рационального использования природных ресурсов является комплексное освоение недр. Отсутствие законодательных основ в системе налогообложения недропользования, а также законодательно закрепленных методов учета затрат на вскрышные работы, обеспечивающих доступ к рудному телу приводит в противоречию в налоговом учете и, соответственно, при порядке определения налоговой базы по налогу на прибыль.

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль для организаций-недропользователей предложен проведен анализ сложившейся арбитражной практики и предложен вариант учета затрат на вскрышные работы.

Цель исследования – анализ налогообложения недропользователей в ходе проведения вскрышных работ, обеспечивающих доступ к рудному телу.

Материалы и методы исследования

При проведении исследования были использованы системный и институциональный подход. В настоящей статье рассматриваются вопросы налогообложения по налогу на прибыль недропользователей, осуществляющих вскрышные работы для доступа к рудному телу. Анализируются нормы налогового законодательства, проводится комплексное исследование системы налогообложения, анализ методов и подходов в системе налогообложения России.

Результаты исследования и их обсуждение

В силу п. 2 ст. 318 НК РФ сумма таких расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Данный вывод отражен, в частности, в письме Минфина России от 13.11.2010 N 03-03-05/251, а также поддерживается судебной практикой (см., например, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.08.2016 N Ф03-3509/2016 по делу N А59-3336/2015; Постановления АС УО N Ф09-588/15 от 10.03.2015 по делу N А76-12931/2014).

В связи с этим, при исчислении налога на прибыль данные расходы признаются в качестве косвенных в периоде возникновения.

В части расходов на аффинаж дополнительно отмечаем, что стоимость переработки (аффинаж драгметаллов) не поставлена в зависимость от стоимости сырья, материалов, комплектующих изделий, заработной платы работников, используемых при производстве работ, то есть к видам затрат, относимых налоговым законодательством к прямым расходам, а потому не может включаться в прямые расходы (см. Постановления АС УО от 10.03.2015 N Ф09-588/15 по делу N А76-12931/2014).

Учет расходов на услуги подрядных организаций по вывозке горной массы, услуги сторонних организаций по выполнению буровых работ, а также по выполнению взрывных работ, транспортные услуги и аффинаж учитываются в следующем порядке.

Затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика предусмотрены пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ. Обязательность включения данных расходов в состав прямых расходов не предусмотрена ст. 318 НК РФ, поэтому они могут быть отнесены к косвенным расходам.

В число основных задач налоговой политики входит переход от налогообложения фискального типа к системе, учитывающей и согласовывающей интересы и потребности всех участников налогового процесса [1; 2; 3].

Анализ затрат недропользователей в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль представлен в работе [4].

Вскрышные работы – удаление пустой породы (далее – вскрышные породы или вскрыша), чтобы получить доступ к запасам полезных ископаемых.

Порода, удаленная при проведении вскрышных работ на этапе добычи, может представлять собой как шлаковые породы, так и сочетание руды и пустых пород (далее – попутная руда). Попутная руда может быть использована для производства запасов.

К капитальной вскрыше относится вскрыша, при удалении которой может быть получен доступ к более глубоким пластам пород, в которых соотношение руды к пустым породам выше (далее – рудное тело).

«Компонент рудного тела» представляет собой часть рудного тела, которое имеет определённый полезный срок службы. Это особый участок рудного тела, доступ к которому осуществляется посредством вскрышных работ (например, за счет подвигания борта карьера).

К эксплуатационной вскрыше относится вскрыша, которая не относится к капитальной вскрыше.

Под добычей руды подразумевается получение пригодного материала, который может быть использован для производства запасов.

Под добычей руды, отнесённой к капитальной вскрыше, подразумевается добыча руды из компонента рудного тела или рудного тела. Такая руда не включает попутную руду.

Под содержанием золота в добываемой руде подразумевается количество единиц золота на одну единицу руды (грамм на тонну).

Организация должна признать актив, связанный со вскрышными работами, тогда и только тогда, когда соблюдаются все следующие критерии:

- представляется вероятным, что будущая экономическая выгода, связанная с проведением вскрышных работ (улучшенный доступ к рудному телу), поступит в компанию;

- компания может идентифицировать тот компонент рудного тела, к которому был улучшен доступ;

- затраты, связанные с проведением вскрышных работ, которые относятся к данному компоненту, могут быть надежно оценены.

- в карьере помимо непосредственной добычи руды осуществляется следующие

работы, которые также закреплены проектной документацией:

- вскрышные работы по разноске и погашению бортов карьера;
- проходка разрезных траншей, съездов временного характера, водоотливных канав и другие работы по выполнению текущей вскрыши и подготовке к добычным работам;
- рыхление мерзлых и талых пород всеми способами без применения взрывчатых веществ;
- переэкскавация вскрышных работ.

Данный комплекс работ представляет собой эксплуатационные горно-подготовительные работы, производимые с целью подготовки к добыче полезного ископаемого вскрытой части месторождения.

В составе эксплуатационных горно-подготовительных затрат учитываются затраты на вскрышные работы, осуществляемые в процессе добычи руды (эксплуатационная вскрыша), затраты на проектирование и проведение эксплуатационной разведки, а также затраты на временные (некапитального характера) горнотехнические здания и сооружения, указанные в сводном сметном расчете проекта освоения месторождения, сооруженные после сдачи карьера (рудника).

Согласно пп. 4 п. 7 ст. 254 НК РФ расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, расходы по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах в целях налогообложения прибыли приравниваются к материальным расходам.

Пунктом 1 ст. 272 НК РФ установлено, что расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, и определяются с учетом положений ст. ст. 318 – 320 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. П. 1 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (см. Письмо Минфина РФ от 20.05.2009 N 03-03-06/1/335, Письмо Минфина России от 15.03.2017 N 03-03-06/1/14733).

Расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых,

по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах являются косвенными расходами, относящимися к добыче полезных ископаемых (письмо ФНС России от 02.02.2005 N 21-2-05/8@).

Вскрышные работы представляют собой работы по удалению горной массы для обеспечения доступа к запасам полезных ископаемых, которые по своему характеру носят подготовительный характер перед добычей полезного ископаемого, что и явилось основанием для отнесения данных работ к горно-подготовительным.

Проектной документацией предусмотрено использование вскрышных пород в целях реализации мероприятий по безопасному ведению горных работ.

Фактический объем вскрышных и добычных работ, выполненных в течение месяца, определяется по данным маркшейдерского замера и отражается в отчете об объемных показателях за месяц. Объемы вскрышных и добычных работ отражаются в отчете отдельно.

Вскрышные работы не имеют прямой связи с добытым полезным ископаемым.

Несмотря на то, что основная цель эксплуатационных горно-подготовительных работ заключается в обеспечении добычи руды нельзя достоверно сказать какой объем пустой породы необходимо поднять для извлечения 1 тонны руды с определенного блока и горизонта.

Как отражено в судебной практике, классификация материальных расходов на прямые и косвенные зависит не от их связи с технологическим процессом производства, а от участия данных расходов в формировании конечного продукта, производимого и реализуемого налогоплательщиком, что обусловлено существом различия косвенных и прямых расходов – периодом их признания в целях налогообложения.

В рассматриваемом случае, вскрышные работы невозможно связать с извлеченным полезным ископаемым в конкретном налоговом периоде (месяц). В связи с этим отнесение расходов по вскрыше к конкретному налоговому периоду невозможно и экономические основания для их признания в качестве прямых расходов отсутствуют. Данный критерий отнесения расходов по вскрыше к косвенным расходам подтверждается судебной практикой (см., например, Постановление АС Уральского округа от 4 июня 2018 г. N Ф09-2569/18).

В соответствии с пунктом 13 IFRIC 20 закреплено, что доля эксплуатационной вскрыши, пропорциональная ожидаемому объему добычи пустой породы, определяемому как произведение фактически добытой руды на средний коэффициент вскрыши, рассчитанный по стандартам JORC, списывается на расходы по добытым запасам.

В части расходов на услуги подрядных организаций по вывозке горной массы, услуги сторонних организаций по выполнению буровых работ, а также по выполнению взрывных работ, транспортные услуги и аффинаж отмечаем следующее. Затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика предусмотрены пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Обязательность включения данных расходов в состав прямых расходов не предусмотрена ст. 318 НК РФ, поэтому они могут быть отнесены к косвенным расходам.

В части расходов на аффинаж дополнительно отмечаем, что стоимость переработки (аффинаж драгметаллов) не поставлена в зависимость от стоимости сырья, материалов, комплектующих изделий, заработной платы работников, используемых при производстве работ, то есть к видам затрат, относимых налоговым законодательством к прямым расходам, а потому не может включаться в прямые расходы (см. Постановления АС УО от 10.03.2015 N Ф09-588/15 по делу N А76-12931/2014).

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций -недропользователей целесообразно внести изменения и дополнения в главу 25 НК РФ в части учета расходов на вскрышные работы, которые признаются в составе косвенных расходов.

Заключение

При исчислении налога на прибыль организаций – недропользователей расходы на вскрышные работы признаются в качестве косвенных расходов в периоде возникновения.

Библиографический список.

1. Горлова О.С. Разграничение и распределение доходов между бюджетами бюджетной системы российской федерации: анализ механизма и направления совершенствования // Экономика и предпринимательство. 2014. № 12. С. 26-32.
2. Караев А.К. Влияние финансиализации и неравенства распределения доходов на рост экономики, инвестиционные процессы и инновации // Экономика. Налоги. Право. 2018. Т. 11. № 6. С. 57-68.
3. Понкратов В.В., Караев А.К., Мастеров А.И., Шмиголь Н.С., Сигарев А.В., Бондаренко Н.О., Яковлев Н.Д. Фискальные правила в отношении конъюнктурных сырьевых доходов: российский опыт, лучшие зарубежные практики, новые подходы к конструированию / под ред. В.В. Понкратова. М.: Шелест, 2020. 224 с.
4. Блошенко Т.А. Налогообложение организаций при добыче и комплексной переработке минерального сырья: теория и практика. М.: КУРС, 2020. 304 с.