

УДК 336.6

Т. А. Блошенко

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

С. Е. Демидова

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
e-mail: demidovapsk@gmail.com

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ ПРИ РАЗРАБОТКЕ ОТВАЛОВ ВСКРЫШНЫХ ПОРОД В РОССИИ

Ключевые слова: налог на добычу полезных ископаемых, вскрышные работы, вскрыша, пустая порода.

В статье рассматриваются проблемы налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, извлеченных из отвалов вскрышных пород. Анализируется законодательство Российской Федерации в сфере налогообложения недропользования. Установлено отсутствие правовой определенности, а неоднозначная классификация на законодательном уровне создает условия для налоговых споров, новые неопределенности в налоговых правоотношениях, что не направлено на улучшение инвестиционного климата, пересмотр объектов налогообложения, создание единых отраслевых методологических подходов к налогообложению видов твердых полезных ископаемых, извлеченных из разных видов минерального сырья. В статье предложен вариант налогообложения полезных ископаемых, извлеченных из отвалов вскрышных пород на современном этапе становления налоговых правоотношений в России.

T. A. Bloshenko

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

S. E. Demidova

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
e-mail: demidovapsk@gmail.com

MINERAL EXTRACTION TAX: THEORY AND PRACTICE OF MINERAL TAXATION IN THE DEVELOPMENT OF OVERBURDEN DUMPS IN RUSSIA

Keywords: mineral extraction tax, overburden, overburden, waste rock.

The article deals with the problems of taxation with a tax on the extraction of minerals extracted from overburden dumps. The legislation of the Russian Federation in the field of taxation of subsoil use is analyzed. The lack of legal certainty has been established, and the ambiguous classification at the legislative level creates conditions for tax disputes, new uncertainties in tax legal relations, which is not aimed at improving the investment climate, revising the objects of taxation, creating unified sectoral methodological approaches to the taxation of types of solid minerals extracted from different types of minerals. The article proposes a variant of taxation of minerals extracted from overburden dumps at the present stage of formation of tax legal relations in Russia.

Введение

Комплексное использование природных ресурсов заключается в том числе и в переработке вторичного минерального сырья. Наличие пробелов в налоговом законодательстве в сфере налогообложения приводит

к налоговым спорам и увеличению налоговой нагрузки на налогоплательщика.

В целях определения налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых для организаций-недропользователей предложен проведен анализ сложившейся ар-

битражной практики и предложен вариант налогообложения на современном этапе налоговых правоотношений.

Цель исследования – анализ налогообложения недропользователей, осуществляющих переработку отвалов вскрышных пород в целях комплексного освоения недр на территории России.

Материалы и методы исследования

В настоящей статье рассматриваются вопросы налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых недропользователей, осуществляющих переработку отвалов вскрышных пород. Анализируются нормативные правовые акты, 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

Анализ законодательства в сфере налогообложения недропользования показал, что в главе 26 НК РФ отсутствует определение понятию «техногенное месторождение» для целей налогообложения.

В соответствии со ст. 342 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0%, когда налоговая база для добытого вида твердого полезного ископаемого определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральных показателях при добыче:

а) нормативных потерь полезных ископаемых (не выше проектных, закрепленных в технологической схеме переработки сырья, наличие лицензии на право пользования недрами);

б) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения, 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, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ.

Нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, которые обусловлены схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Рекомендации по заполнению налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, утверждены Приказом ФНС России от 20 сентября 2022 г. N ЕД-7-3/854@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме».

Перечень оснований налогообложения добытых полезных ископаемых по налоговой ставке 0% НДС и других особенностей исчисления и уплаты налога (приложение 3 к Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добычу от 20 сентября 2022 г. N ЕД-7-3/854@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме».

Налогообложение по налоговой ставке 0% по НДС при добыче твердых полезных ископаемых:

- код 1010 – полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых;

- код 1050 – полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения);

- код 1060 – полезных ископаемых, 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.

Обоснованием предоставления нулевой ставки на потери полезных ископаемых при добыче полезных ископаемых является утверждение нормативов потерь полезных ископаемых.

Обоснованием предоставления нулевой налоговой ставки НДС на добычу полезных ископаемых, остающихся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств, является отсутствие в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения.

Нормативы содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах могут быть использованы недропользователем при обосновании применения нулевой налоговой ставки по НДС только при добыче полезных ископаемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств.

Ст. 339 Налогового кодекса Российской Федерации содержит отсылочную норму к законодательству о драгоценных металлах и драгоценных камнях, согласно которой: «...при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях...».

В соответствии со ст. 339 НК РФ, «...фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого...».

В соответствии со ст. 342 НК РФ, «...нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, которые технологически обусловлены принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ...».

Указанный порядок регламентируется Постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 № 921.

Поскольку глава 26 НК РФ, Постановление Правительства РФ от 29.12.2001 № 921 не содержат определения понятия «добыча полезного ископаемого» и «норматив потерь полезного ископаемого при добыче», ЦКР/ТКР Роснедр согласовывает виды нормативов эксплуатационных и технологических потерь твердых полезных ископае-

мых при добыче в порядке, установленном нормативными документами в области законодательства о недрах, а именно, в соответствии с «Типовыми методическими указаниями по нормированию потерь твердых полезных ископаемых при добыче» (утв. Госгортехнадзором СССР от 28.03.1972) и порядком ведения государственной статистической отчетности организаций по добыче полезных ископаемых.

В соответствии с указанными документами, норматив потерь полезного ископаемого при добыче определяется в отношении потерь руды (песков), возникающих непосредственно в процессе добычи (эксплуатационные потери) по выемочным единицам до ее поступления на переработку или до отгрузки потребителю.

Роснедрами, Минфином, ФНС России были даны следующие разъяснения (см. Письмо Роснедр от 26.09.2016 № СА-04-28/11641, Письмо Минфина России от 28.09.2016 № 03-06-05-01/56576, Письмо ФНС России от 15.11.2016 № СД-18-3/1197@), что допустимым является утверждение недропользователем в установленном законодательством порядке нормативов потерь при первичной переработке минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, в составе нормативов потерь полезных ископаемых при добыче.

Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ (ред. от 02.07.2021), в ст.337 НК РФ добавлен следующий абзац: «...при этом под добычей драгоценных металлов в целях настоящей главы понимаются извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений и последующая его первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в соответствии с согласованной и утвержденной в установленном порядке проектной документацией на разработку соответствующего месторождения полезных ископаемых и (или) первичную переработку минерального сырья, содержащего драгоценные металлы...».

Согласно Положению, утвержденному Постановлением Правительства от 03.03.2010 № 118 (документ действовал до 01.03.2022 и утратил силу с 1 марта 2022 г. в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 30.11.2021 N 2127).

Согласование технических проектов по твердым полезным ископаемым осуществляется по следующим видам проектной документации: проекту опытно-промышленной разработки месторождения, техническому проекту разработки месторождения, техническому проекту ликвидации и/или консервации горных выработок, скважин, иных сооружений, технологической схеме первичной переработки минерального сырья.

Требования к структуре и оформлению проектной документации на первичную переработку минерального сырья установлены в приказе Минприроды России от 25.06.2010 № 218.

Согласование в составе проектной документации недропользователя показателя извлечения полезного компонента следует рассматривать как согласование норматива потерь.

Таким образом, Министерство природных ресурсов и экологии Российской Федерации указывает на согласование нормативов потерь в составе проектной документации, как технологической схемы переработки минерального сырья.

Однако, на практике не установлен перечень нормативных правовых актов, которыми может воспользоваться недропользователь для применения нулевой налоговой ставки по НДС на добытые полезные ископаемые, которые теряются при переработке видов минерального сырья.

Законодателем не установлен перечень нормативных правовых актов, регламентирующий подтверждение «отсутствия в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения» – полезных ископаемых, остающихся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств.

После принятия главы 26 НК РФ были утверждены «Методические рекомендации по применению гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ». В последних было указано, что обоснованность «...отсутствия в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения...» должна подтверждаться соответствующими документами органа государственного горного надзора.

ФНС России отменила указанные рекомендации (Приказ ФНС России от 26.09.2006 № САЭ-3-21/623), но при этом новых методических материалов, разъясняющих при-

менение данного положения НК РФ взамен отмененных, не разработано и не установило, также не определен уполномоченный орган, который компетентен выдавать такое заключение.

Приказ ФНС России № ММВ-7-1/379@ и Приказ Ростехнадзора от 25.07.2014 № 323 не содержат разъяснений относительно подтверждения Ростехнадзором или другим регулирующим органом (Регулятором) «...отсутствия промышленной технологии извлечения полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, разубоживающих породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств...».

Согласно Письму Минфина России от 30.12.2015 № 03-06-06-01/77664: «...нулевая ставка НДС применяется при добыче полезного ископаемого в отношении объемов этого полезного ископаемого, которые при добыче невозможно было извлечь из минерального сырья в связи с отсутствием в РФ соответствующих технологий и, соответственно, они направлялись в отходы горнодобывающего и связанных с ним производств...».

Действующими нормативными документами не установлено, какими именно соответствующими документами должно подтверждаться отсутствие в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения.

Письмом Минфина России от 20.06.2011 № 03-06-05-01/59 (по вопросу применения норм главы 26 НК РФ) определено, что отсутствие нормативных правовых актов, предусмотренных главой 26 НК РФ, не является основанием для отказа в применении ст.336 и 342 НК РФ.

Согласно правовой позиции Конституционного суда РФ (Постановление от 23.05.2013 № 11-П): «...налоги и сборы можно считать законно установленными только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы соответствующего налогового обязательства...».

Определением Конституционного Суда РФ от 01.03.2010 № 430-О установлено, что все противоречия, существующие в налоговом законодательстве, трактуются в пользу налогоплательщиков.

Разработка техногенных месторождений связана с определенными рисками, поэтому государственное регулирование экономики посредством совершенствования направле-

ний развития налоговой системы должно стимулировать деятельность недропользователей по разработке техногенных месторождений...» [1-3].

Порядок перевода эксплуатационных и технологических потерь в разряд техногенных месторождений отсутствует, не уточнен порядок формирования кадастра техногенных месторождений и выдачи лицензий на право пользования недрами при разработке техногенных месторождений.

В настоящее время льготы, представленные в НК РФ, направленные полное извлечение всех полезных компонентов, находящихся в минеральном сырье согласно пп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ, и пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ на практике не работают. Доказательная база лежит на стороне налогоплательщика, что усложняет реализацию инвестиционных проектов, направленных на вовлечение в переработку вторичного минерального сырья. На практике обстоятельства могут сложиться таким образом, что в силу несовершенства технологии извлечения полезного компонента в готовую и/или товарную продукцию, количество полезных компонентов в потерях может быть увеличено, данные эксплуатационные и технологические потери могут быть

вовлечены в производство для последующего их доизвлечения.

Для недропользователей обсуждается возможность перевода эксплуатационных и технологических потерь в разряд техногенных месторождений на основе показателей реализации инвестиционных проектов и предоставление налоговых льгот [4].

Отсутствие законодательного регулирования приводит к коррупционным рискам.

Заключение

Для участников налоговых правоотношений необходимо исходить, прежде всего, из толкования законодательства о налогах и сборах, что обусловлено тем, что налоговые правоотношения основаны на методе правового регулирования, требующем следования тексту Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ, вид полезного ископаемого, извлеченного из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств не подлежит налогообложению НДС, так как оно ранее подлежало налогообложению НДС в порядке пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ.

Работа выполнена в рамках прикладной научно-исследовательской работы, при поддержке ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве 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. Блошенко Т.А. О налогообложении продукции из минеральных объектов // Горный журнал. 2013. № 7. С. 45–47.
3. 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.
4. 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.