

УДК 336.61

*Т. А. Блошенко*

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

## **НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ГЕОЛОГО-РАЗВЕДОЧНЫХ РАБОТ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ РЕГИОНАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ В РОССИИ**

**Ключевые слова:** капитальные вложения, недропользователь, региональный инвестиционный проект, налоговая политика, налоговая система, геолого-разведочные работы, проектно-изыскательские работы.

В статье представлен анализ учета геолого-разведочных работ при реализации региональных инвестиционных проектов в составе капитальных вложений в целях применения налоговых льгот согласно Налоговому кодексу Российской Федерации. Отсутствие правовых подходов в системе налогообложения является причиной налоговых споров в части определения временного лага предоставления льгот по видам налогов в при реализации инвестиционных региональных проектов. Автором предложено учитывать затраты на проведение геолого-разведочных работ в составе капитальных вложений при реализации региональных инвестиционных проектов, что потребует внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и другие нормативные правовые акты, регулирующие деятельность недропользователей.

*T. A. Bloshenko*

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

## **ACCOUNTING FOR GEOLOGICAL EXPLORATION WORK DURING THE IMPLEMENTATION OF REGIONAL INVESTMENT PROJECTS IN RUSSIA**

**Keywords:** subsoil user, regional investment project, tax policy, tax system, geological exploration, capital investments.

The article presents an analysis of accounting for geological exploration work during the implementation of regional investment projects as part of capital investments for the purpose of applying tax benefits in accordance with the Tax Code of the Russian Federation. The lack of legal approaches in the taxation system is the cause of tax disputes regarding the determination of the time lag for the provision of benefits by type of taxes in the implementation of regional investment projects. The author proposed to take into account the costs of geological exploration work as part of capital investments when implementing regional investment projects, which will require amendments to the Tax Code of the Russian Federation and other regulatory legal acts regulating the activities of subsoil users.

### **Введение**

ГРР проводят в поисках новых видов минерального сырья. Однако, в настоящее время сложилась парадоксальная ситуация, когда с одной стороны геолого-разведочные работы считаются инвестициями и служат основанием целесообразности разработки месторождений полезных ископаемых, с другой стороны не относятся в составе капитальных вложений при реализации инвестиционных региональных проектов (РИП), что снижает объем инвестиций при учете затрат на реализацию инвестиционного проекта в рамках предоставления льгот по видам

налогов со стороны налоговых органов, так как в Налоговом кодексе Российской Федерации недостаточно четко прописана норма учета ГРР в составе капитальных вложений при реализации РИП.

В целях совершенствования основных направлений налоговой политики, выработки единой методологии и дальнейшего налогового контроля на перспективу, проводится анализ понятийного аппарата, трактовка которого в настоящее время приводит к недостижению правовой определенности между налоговыми органами и налогоплательщиком.

Цель исследования – анализ норм налогового права в целях учета ГРР в составе капитальных вложений при реализации региональных инвестиционных проектов.

### Материалы и методы исследования

В статье анализируются нормативные правовые акты, проводится комплексное исследование отнесения результатов геолого-разведочных работ в состав капитальных вложений при реализации инвестиционных региональных проектов на территории России.

В ходе исследования использованы системный и институциональный подход.

### Результаты исследования и их обсуждение

Затраты на ГРР должны включаться в объем капитальных вложений при реализации РИП.

Анализ инвестиций и направления развития налоговой системы представлены в работах [1-6]. В соответствии со ст. 1 ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» № 39-ФЗ «...под капитальными вложениями понимаются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты...».

Затраты на проведение ПИР в составе капитальных вложений для целей РИП учитываются в течение срока его действия.

В работе [1] приведены геолого-экономические критерии оценки месторождений и учет запасов полезных ископаемых.

Недропользованием является «...постоянный процесс, который состоит из региональных геологических исследований, поисков, оценки, разведки, опытной эксплуатации, доразведки, промышленной добычи, первичной переработки, обогащения, транспортировки и реализации готовой продукции...» [1].

В свою очередь геологоразведочные работы (ГРР) отвечают следующим требованиям:

- имеет материально-вещественную форму, т.к. результаты геологоразведочных работ оформляются в виде геологической информации, отчетов, ТЭО и т.п. и как итог

поставленные запасы на государственный баланс;

- предназначены для использования организацией в ходе обычной деятельности, т.к. без проведения геологоразведочных работ невозможно осуществить постановку запасов полезных ископаемых на баланс, без чего невозможно осуществление добычи полезных ископаемых и соответственно осуществлять основную деятельность организации -недропользователя;

- предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев – результаты ГРР, на основании которых осуществляется постановка запасов полезных ископаемых на государственный баланс используются более 12 месяцев, а именно отработки месторождения;

- способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем – без геологоразведочных работ невозможно осуществить постановку запасов полезных ископаемых на баланс, а соответственно осуществлять добычу полезных ископаемых и получать готовую продукцию и соответственно прибыль;

- определена сумма понесенных затрат – затраты на геологоразведочные работы исчисляемы, в том числе подтверждаются, договорами, актами выполненных работ с подрядчиками.

- выполнение геологоразведочных работ оформляется соответствующими актами выполненных работ, оказания услуг, что указывает на их завершение.

В соответствии с п. 3 ст. 25.8 НК РФ, в целях соблюдения условий получения статуса РИП» «...при определении объема капитальных вложений учитываются затраты на создание (приобретение) амортизируемого имущества, на доведение его до состояния, пригодного для использования, затраты на осуществление проектно-изыскательских работ, новое строительство, техническое перевооружение, модернизацию основных средств, реконструкцию зданий, приобретение машин, оборудования, инструментов, инвентаря (за исключением затрат на приобретение легковых автомобилей, мотоциклов, спортивных, туристских и прогулочных судов, а также затрат на строительство и реконструкцию жилых помещений)...».

В пункте 3 статьи 25.8 Налогового кодекса РФ перечислено, что может быть учтено в составе объема капитальных вложений, при этом понятие капитальные вложения

применительно к региональному инвестиционному проекту не раскрывается.

Понятие капитальные вложения не раскрывается и в других статьях Налогового кодекса РФ.

Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом (пункт 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ).

Поскольку в Налоговом кодексе РФ понятие «капитальные вложения» не приведено, соответственно для определения капитальных вложений применительно к региональному инвестиционному проекту следует обратиться к понятию «капитальные вложения» приведенному в других отраслях законодательства.

Согласно пункту 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, пункту 5, подпункту г) пункта 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н, статье 1 Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (норм других отраслей законодательства отличных от Налогового кодекса РФ и которыми следует руководствоваться, согласно пункту 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ), следует, что затраты на геологоразведочные работы относятся к капитальным вложениям и кроме того, перечень затрат организации, которые относятся к капитальным вложениям не является исчерпывающим.

Определение понятия капитальные вложения дано ФСБУ 26/2020:

- затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (п. 5, 6 ФСБУ 26/2020);

- после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, капитальные вложения считаются завершенными и признаются ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020);

- однако в случае фактического начала эксплуатации части объекта капвложений

до их завершения в целом организация признает объектом ОС такую часть капитальных вложений (п. 18 ФСБУ 26/2020).

Таким образом, законодательство о бухучете различает понятия «капитальные вложения» и «завершенные капитальные вложения». Последние являются основными средствами (в терминологии ст. 256, 257 Налогового кодекса РФ амортизируемым имуществом).

В статьях Налогового кодекса, посвященных РИП, ставкам налога на прибыль, НДС для участника РИП (статья 25.8, 342.3, 284.3 Налогового кодекса РФ) использован термин «осуществленные капитальные вложения», термины «основные средства» (амортизированное имущество) или «завершенные капитальные вложения» в данных статьях Налогового кодекса РФ не используются.

Основополагающим для законодателя является сам факт финансовых вложений в сроки, предусмотренные подпунктом 4 пункта 1 статьи 25.8 Налогового кодекса РФ.

При этом, поскольку Налоговый кодекс РФ связывает начало применения, участником РИП налоговых льгот с получением прибыли, выполнением требования к минимальному объему капитальных вложений, само по себе введение в эксплуатацию основных средств, то есть завершение капитальных вложений, не должно иметь значения.

В противном случае законодатель прямо ограничил бы возможность использования льготы стоимостью создаваемых (приобретаемых, восстанавливаемых, улучшаемых) основных средств (амортизируемого имущества).

Публичный интерес в рамках института РИП заключается в инвестировании в новые промышленные предприятия, а не в факте ввода в эксплуатацию основных средств.

Использованный законодателем в гл. 3.3, 25 и 26 Налогового кодекса РФ термин «осуществление капитальных вложений» в отношении РИП означает лишь осуществление финансирования соответствующих затрат, но не приведение объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию, то есть их завершение.

В противном случае в Налоговом кодексе РФ использовался бы другой термин – «основные средства», а налоговые льготы по налогу на прибыль и НДС должны были бы применяться с момента ввода их в экс-

плуатацию, а не с момента получения первой прибыли, выполнения требований к минимальному объему капитальных вложений.

Таким образом, осуществление геологоразведочных работ и несение затрат на них является инвестициями в основной капитал, необходимыми для приобретения основных средств и соответственно затраты на геологоразведочные работы могут учитываться участником РИП как капитальные вложения применительно к РИП.

Каждый вид обозначенных работ имеет свою специфику налогообложения и не должен противоречить экономической сути

инвестиций и специфике деятельности недропользователей, соответственно затраты на ГРР должны включаться в капитальные вложения при реализации РИП.

### Заключение

Налоговая система является одним из основных инструментов регулирования инвестиционной активности. Применительно к недропользователям для того, чтобы реализовать инвестиционный проект на начальной стадии проводятся ГРР, соответственно, затраты на ГРР должны включаться в объем капитальных вложений при реализации РИП.

---

*Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.*

---

### *Библиографический список*

1. Блошенко Т.А. Налогообложение организаций при добыче и комплексной переработке минерального сырья: теория и практика. М.: КУРС, 2020. 304 с.
2. Молчанова Н.П. Развитие методологических основ инвестиционной политики как составной части финансовой науки // Аудит и финансовый анализ. 2016. № 5. С. 239-246.
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. Понкратов, В.В., Кузнецов Н.В. Налоговое стимулирование инвестиционной активности в России // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2017. № 11. С. 134-140.
5. Сангинова Л.Д. Государственные гарантии при реализации инвестиционных проектов как инструмент обеспечения экономического роста: зарубежный и отечественный опыт // Экономика. Налоги. Право. 2017. №1. С. 83-90.
6. Сангинова Л.Д. Государственные гарантии Российской Федерации как инструмент финансовой поддержки инвестиционных проектов: действующая практика и перспективы развития // Экономика и предпринимательство. 2015. № 6-2. С. 97-104.