

# **Налог на добычу полезных ископаемых: проблема определения предмета налогообложения**

## **Mineral extraction tax: the problem of determining the taxable item**

### **Рябова Е.В.**

канд. юрид. наук, доцент факультета права Национального исследовательского университета Высшая школа экономики  
e-mail: evryabova@hse.ru

### **Ryabova E.V.**

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor, Faculty of Law of the National Research University Higher School of Economics  
e-mail: evryabova@hse.ru

### **Иванущенко Е.П.**

Студентка 1 курса магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право», Национального исследовательского университета Высшая школа экономики  
e-mail: 1234evgeniya@inbox.ru

### **Ivanushchenko E.P.**

First-year student of the National Research University Higher School of Economics, Master's Programme "Financial, Tax and Customs Law"  
e-mail: 1234evgeniya@inbox.ru

### **Аннотация**

В статье рассмотрен налог на добычу полезных ископаемых, изложены проблемы, связанные с правовым регулированием данного налога, в частности, разобраны несколько характерных судебных решений в отношении определения объекта налога на добычу полезных ископаемых. В работе указываются варианты совершенствования некоторых аспектов регулирования налога на добычу полезных ископаемых.

**Ключевые слова:** налоги, НДС, полезные ископаемые, продукция, совершенствование законодательства.

### **Abstract**

This article discusses the mineral extraction tax, in particular, a problem of its regulation. In addition, the article mentions the analysis of several court decisions regarding the definition of the item of the mineral extraction tax. Finally, some options for improving several aspects of regulation are specified.

**Keywords:** taxes, NDPI, subsoil assets, products, legislation improvement.

Налог на добычу полезных ископаемых является одним из бюджетообразующих, тем не менее на сегодняшний день количество судебных споров, возникающих по поводу верного определения предметов налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых, возрастает. Данный факт связан с тем, что перечень полезных ископаемых увеличивается, но понятия таких полезных ископаемых и критерии отнесения объектов к ним четко не устанавливаются в законе.

В системе налогов и сборов существуют налоги, которые регулируют природоохранную деятельность. Они направлены на сокращение негативного воздействия деятельности налогоплательщиков на окружающую среду [1, с. 26]. В материалах ОЭСР указано, что платеж за загрязнение является не налогом, а именно платежом, возмещающим негативное воздействие на окружающую среду [2]. Обращаясь к налогам, направленным на регулирование воздействий на окружающую среду, выделяется налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ). Он был принят 1 января 2002 г. с введением гл. 26 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), который заменил платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы. Ранее в 1990-е годы система платежей при пользовании недрами определялась Законом «О недрах», эти платежи были налоговыми за исключением сбора за участие в конкурсе и выдачу лицензии.

По статистике, приведенной Минфином России, НДПИ составляет наибольшую долю от всех дополнительных нефтегазовых доходов и является одним из основных налоговых источников консолидированного бюджета Российской Федерации [3].

Наибольшую роль в поступлениях НДПИ играет углеводородное сырье, в первую очередь, нефть. В некоторых субъектах Российской Федерации преимущественно осуществляется добыча твердых полезных ископаемых, например, в Прикаспийской провинции добывают палеозойские горные породы, главными угольными бассейнами являются Кузнецкий, Печорский, Южно-Якутский.

Рассматривая историю развития данного налога, становится ясно, что законодательство в отношении НДПИ постоянно развивается. На начальных этапах налоговое законодательство в отношении налога на добычу полезных ископаемых имело значительное количество недостатков, что проявлялось в неточностях в понятиях, механизмах формирования налоговой базы и ставок, а также несовершенстве порядка определения расчетной стоимости добытых полезных ископаемых [4, с. 6].

С помощью экологизированных налогов возможно было сократить негативное воздействие на окружающую среду. Для того чтобы сделать налог на добычу полезных ископаемых экологически ориентированным, требовалось применение льгот, понижающих и повышающих коэффициентов к налоговой ставке [1, с. 7]. В 2013 г. ФЗ «О введении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» и ст. 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» были введены два дополнительных коэффициента, корректирующих величину налоговой ставки НДПИ при добыче нефти.

Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ внес некоторые изменения, которые касались завершения в 2017 г. «большого налогового маневра» в нефтяной отрасли, одной из целей которого являлось снижение зависимости объема бюджетных поступлений от колебаний мировых цен на нефть. Такие изменения были направлены на повышение энергоэффективности нефтепереработки и экономики России и стран ЕАЭС, а также на совершенствование налоговой системы [5, с. 47]. Тем не менее отмечался негативный эффект данных поправок, производимый на предприятия нефтяной отрасли, что наоборот затрудняло эксплуатацию существующих месторождений и развитие новых [6, с. 16].

Далее, в 2018 г. были созданы налоговые режимы, направленные на увеличение инвестиций в освоение новых месторождений. Начиная с 1 января 2019 г., предусматривалось снижение вывозной таможенной пошлины на нефть с 30 до 0% от цены нефти в течение шести лет, однако для компенсации суммы доходов федерального бюджета сумма налога на добычу полезных ископаемых была увеличена посредством увеличения ставок [7].

С 2020 г. расширен перечень облагаемых налогом полезных ископаемых, в некоторых случаях изменены правила расчета налога и скорректирован порядок применения корректирующих коэффициентов.

В конструкции НДСИ используются специфические понятия, такие как «участки недр», «добыча полезных ископаемых», «полезные ископаемые», «полезные компоненты» и т.д. Однако НК РФ не всегда дает точные определения таким понятиям. Тем не менее в силу ст. 11 НК РФ такие понятия и термины используются в том значении, в котором они используются в иных отраслях законодательства. Толкование отдельных терминов в налоговых целях и в отраслевом законодательстве может быть различным, в связи с чем на сегодняшний день одним из проблемных вопросов на практике является определение предмета и объекта налогообложения. Объектом выступает сама добыча полезных ископаемых, в то время как предмет недостаточно четко определен (добытое полезное ископаемое).

Закон РФ от 21 февраля 1992 г. «О недрах» не содержит понятия «полезное ископаемое» [8]. В доктрине указывается, что под полезным ископаемым понимается минеральное образование земной коры с определенным химическим составом и физическими свойствами, эффективно используемое в материальном производстве [9].

Общее понятие добытых полезных ископаемых содержится в ст. 337 НК РФ. В налоговых целях полезными ископаемыми следует признавать добытые полезные ископаемые – продукцию горнодобывающей промышленности и разработку карьеров, содержащуюся в фактически добытом из недр минеральном сырье (ст. 336, 337 НК РФ).

Спорность и неоднозначность вопроса о признании добытых полезных ископаемых предметами НДСИ в судебном порядке отмечается в научных публикациях, что также подтверждается неоднозначностью судебной практики [10, с. 57]. Например, ВАС РФ рассматривал вопросы по НДСИ, относящиеся к классификации бутилированной минеральной воды в качестве добытого полезного ископаемого [11].

Предметом налогообложения по НДСИ являются полезные ископаемые, добытые из недр при первичной добыче, а также полезные ископаемые, добытые при вторичной добыче, а именно при переработке.

Вопрос о признании полезных ископаемых добытыми полезными ископаемыми в целях НДСИ разъяснялся Минфином России в письме от 27 января 2020 г. [12]. Минфин России указывает, что полезными ископаемыми, подлежащими налогообложению по НДСИ, признаются полезные ископаемые, на добычу которых выдана лицензия на пользование недрами. Такие полезные ископаемые должны соответствовать определенному стандарту вне зависимости от дальнейшего использования. Так же НК РФ содержит определенные критерии добытого полезного ископаемого (ст. 337 НК РФ).

Ранее ФНС России письмом от 4 декабря 2019 г. также указала, что полезными ископаемыми не может быть признана продукция, полученная при дальнейшей переработке полезного ископаемого, которое является продукцией обрабатывающей промышленности [13].

Для определения вида добытого полезного ископаемого в целях исчисления НДСИ учитывается лицензия на пользование недрами, технический проект разработки месторождения, данные государственного баланса запасов полезных ископаемых, стандарты качества и иные документы.

Однако основным вопросом остается разграничение первичных полезных ископаемых и последующей продукции. В НК РФ, а именно в ст. 337 НК РФ указано, что продукция, полученная при дальнейшей переработке (продукция обрабатывающей промышленности), не может быть признана полезным ископаемым. Так, например, вопрос определения предмета налогообложения по НДСИ возникает при разработке коренных, россыпных и техногенных месторождений драгоценных металлов. В НК РФ указано, что природные алмазы, другие драгоценные камни, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни, включаются в объекты налогообложения.

ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» включает понятие драгоценных камней [14]. Для того чтобы терминология в налоговом праве соответствовала отраслевым законам продукты переработки минерального сырья,

содержащего драгоценные металлы, рассматриваются в качестве предмета обложения НДС в отличие от других металлических полезных ископаемых [15, с. 28].

В данном ключе возникают споры между налогоплательщиком и налоговыми органами, которые понимают «первый товарный продукт» по-разному.

Примером может являться дело, рассмотренное арбитражным апелляционным судом 11 сентября 2019 г. Акционерное общество «Гайский горно-обогатительный комбинат» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Основанием для доначисления налога послужил вывод инспекции о нарушении ст. 338 и 340 НК РФ и неверное определение доли содержания химически чистого металла.

Суд ссылается на стандарты организации, а именно на приказ от 12.07.2017 «О внесении изменений в приказ от 30.12.2016 № 913 "Об учетной политике Общества для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2017 г."», где указано, что добытым полезным ископаемым признается золото лигатурное, черновая медь и другие полупродукты. Общество ошибочно ссылалось на то, что термин «химически чистый драгоценный металл» определяется понятием «аффинированный драгоценный металл», т.е. металл в слитке, гранулах, порошке, полученный в результате аффинажа. Однако при расчете НДС должна использоваться доля содержания химически чистого драгоценного металла в добытом полезном ископаемом, а в силу норм гл. 26 НК РФ аффинированный металл не является добытым полезным ископаемым.

Предприятия, которые занимаются производством и реализацией щебня, также столкнулись с проблемой квалификации щебня в качестве полезных ископаемых.

В 2007 г. судебная практика указывала, что щебень, гравий, песок и песчано-гравийный материал (далее – ПГМ), которые производятся из ПГМ природного, не могут рассматриваться как полезные ископаемые с точки зрения налогового законодательства [16].

В последнее время возникает вопрос разграничения строительного камня и щебня, так как в Российской Федерации нет ГОСТа на строительный камень. Особенно остро такая проблема коснулась предприятий в Челябинской области [17].

В деле, рассмотренным АС Челябинской области 17 июля 2019 г., ООО «Завод сухих строительных смесей "Велес"» обратилось в суд с требованием признать недействительным акт Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы о привлечении к ответственности общества [18].

Общество ссылалось на тот факт, что первым по качеству и соответствующим государственному стандарту полезным ископаемым в целях НДС для общества является строительный камень. Общество имело лицензию на добычу этого полезного ископаемого. В то же время щебень являлся продуктом переработки строительного камня, соответственно, доводы налогового органа являлись ошибочными. При расчете налоговой базы НДС требовалось использовать расчетную стоимость единицы добытого полезного ископаемого, а именно строительного камня.

Налоговый орган указал, что первичным полезным ископаемым является щебень, так как стандарта на строительный камень не существует. Более того, щебень является продуктом горнодобывающего производства, а такая экономическая деятельность, как добыча камня включает дробление и измельчение строительного камня.

Суд, ссылаясь на положения ст. 337-340 НК РФ, указывал, что полезным ископаемым является продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, в случае отсутствия стандартов используются стандарты организации, в отношении которого окончен весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

Таким образом, суд пришел к выводу, что если техническим проектом разработки месторождения предусмотрено получение какой-либо продукции из минерального сырья,

операции по первичной переработке и получаемая продукция в соответствии с классификатором относится к горнодобывающей промышленности, то такая продукция будет признаваться полезным ископаемым для целей НДС. Строительный камень не был признан полезным ископаемым, несмотря на фактическое извлечение сырья и проект разработки Кузнецовского месторождения, так как не являлся продукцией первой по своему качеству.

Такое толкование нормы закона, а также отсутствие стандартов может привести к непосильной финансовой нагрузке на компании, занимающиеся производством щебня, и иметь негативные последствия. Для решения данной проблемы требуется внесение изменений в нормативные правовые акты, разработка ГОСТа на строительный камень для дальнейшего его применения в судебной практике.

Таким образом, с учетом того, что НДС является одним из важнейших федеральных налогов, законодательство в данной сфере требует совершенствования. Для того чтобы стимулировать открытие новых месторождений и добычу полезных ископаемых в уже освоенных месторождениях, следует устранить недостатки в регулировании НДС, смежных областях законодательства, обратить внимание на терминологию и ее толкование, в противном случае, данный налог будет слишком обременителен для предприятий. Для того чтобы усовершенствовать налоговое законодательство в данной сфере, следует уточнить термины «химически чистый драгоценный металл», а также установить ГОСТы, с помощью которых определяются критерии отнесения полезного ископаемого к предмету налогообложения по НДС (как минимум в сфере добычи щебня).

#### Литература

1. Ялбулганов А.А. Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // Реформы и право. – 2014. – № 4. – С. 25–33.
2. Реформа платежей за загрязнение в Российской Федерации: Оценка прогресса, возможности и трудности дальнейшего совершенствования. // [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/russia/37124634.pdf>.
3. Сведения о формировании и использовании дополнительных нефтегазовых доходов федерального бюджета в 2018-2020 году // [Электронный ресурс]. URL: [https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud/oil/?id\\_65=122094-svedeniya\\_o\\_formirovanii\\_i\\_ispolzovanii\\_dopolnitelnykh\\_neftegazovykh\\_dokhodov\\_federalnog\\_o\\_byudzheta\\_v\\_2018-2020\\_godu](https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud/oil/?id_65=122094-svedeniya_o_formirovanii_i_ispolzovanii_dopolnitelnykh_neftegazovykh_dokhodov_federalnog_o_byudzheta_v_2018-2020_godu).
4. Юхимова Я.Я. Налог на добычу полезных ископаемых и его реформирование : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Юхимова Яна Яковлевна; [Место защиты: Рос. гос. торгово-эконом. ун-т]. - Москва, 2008. – 171 с. : ил. РГБ ОД, 61:08-8/650.
5. Бобылев Ю., Идрисов Г., Каукин А., Расенко О. Нефть, бюджет и налоговый маневр // Экономическое развитие России. – 2015. – № 11. – С. 47–50.
6. Ильина А.А., Огородникова Е.П. Актуальные проблемы налогообложения нефтяной отрасли // Colloquium-journal. – 2019. – №11. – С. 16–17.
7. О внесении в Госдуму законопроектов о завершении «налогового манёвра» в нефтегазовой отрасли // [Электронный ресурс]. URL: <http://m.government.ru/all/32970/>.
8. Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 (ред. от 27.12.2019) «О недрах» // Российская газета, № 52, 15.03.1995.
9. Дедю И.И. Экологический энциклопедический словарь/ И. И. Дедю; Предисл. В. Д. Федорова. — Кишинев: Гл. ред. Молд. сов. энцикл., 1990. — 406 с. [Электронный ресурс] <http://www.cnsnb.ru/AKDiL/0039/default.shtm>
10. Германова М.А. Объект НДС: коллизии правового регулирования // Право и экономика. – 2016. – № 4 (338). – С. 55–59.

11. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 марта 2005 г. № 12688/04 «Оценка стоимости добытой минеральной воды производится исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого - минеральной воды» // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
12. Письмо Минфина России от 27 января 2020 № 03-06-06-02/4644 «О признании полезных ископаемых добытыми полезными ископаемыми в целях НДСП» // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
13. Письмо ФНС России от 04.12.2019 № СД-18-3/835@ «Об определении объекта налогообложения в целях НДСП» // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
14. Федеральный закон от 26.03.1998 № 41-ФЗ (ред. от 24.04.2020) «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» // Российская газета, № 67, 07.04.1998.
15. *Янкевич Е.В.* Налогообложение при добыче драгоценных металлов: к вопросу об определении объекта налогообложения // Вестник арбитражной практики. – 2013. – № 3. – С. 27–34.
16. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 сентября 2019 г. по делу № А40-60938/2019 // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
17. Официальный сайт Союза промышленников и предпринимателей Челябинской области. [Электронный ресурс]. URL: <http://sppchel.ru/press/novosti/2020/02/14/nalogovaya-sluzhba-ne-razlichaet-stroitelnyy-kamen-i-scheben.html> (Дата обращения: 26.03.2020).
18. Решение АС Челябинской области от 17.07.2019 по делу № А76-13887/2019 // Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».