налог на добычу полезных ископаемых: требуются коррективы

о проблеме определения объекта налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче металлических руд

Аннотация

Статья посвящена рассмотрению неоднозначной практики определения объекта налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче металлических руд. Автором обоснована неоправданность признания объектом налогообложения сырой руды и применения расчетного способа ее оценки. Сделан вывод о необходимости разработки специального механизма изъятия горной ренты и внесения соответствующих изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах.

Гавриленко Д.В.

преподаватель кафедры налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации dv gavrilenko@mail.ru

В настоящее время при налогообложении добычи полезных ископаемых существуют два спорных вопроса в отношении одного и того же вида полезных ископаемых, которые на практике разрешаются по-разному:

- 1) определение объекта налогообложения;
- 2) применение расчетного метода оценки стоимости добытого полезного ископаемого. Причем второй вопрос является производным, поскольку его решение зависит от факта признания конкретной продукции полезным ископаемым.

Согласно положениям Налогового кодекса РФ [1] (далее – НК РФ) объектом налогообложения

по НДПИ может быть признана как металлическая руда, так и содержащиеся в ней полезные компоненты.

Что признавать полезным ископаемым – руду или концентрат?

При этом при выборе объекта налогообложения акцент делается на определении не типов продукции, которые следует рассматривать в качестве объекта налогообложения, а типов продукции, которая полезным ископаемым не является.

Как правило, со ссылкой на п. 1 ст. 337 НК РФ отмечается, что полезным ископаемым не может быть признана продукция двух типов:

- продукция обрабатывающей промышленности (полученная в результате дальнейшей переработки полезного ископаемого технологического передела и обогащения);
- продукция, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не относящиеся к извлечению полезного ископаемого из недр. К таким операциям относятся операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению, то есть операции по выделению из руды полезных компонентов (концентратов).

Таким образом, следуя указанной логике, к полезному ископаемому (объекту налогообложения) на практике, в большинстве случаев относят минеральное сырье (руду).

Применение такого подхода вызывает необоснованное расширение масштабов применения расчетного способа оценки, основанного на расходах по извлечению минерального сырья из недр, а не на реальной стоимости добытого полезного ископаемого (конечной продукции добывающего производства – концентрата), которая в значительной степени превышает указанные расходы. При этом расходы по доведению руды до состояния концентрата при применении расчетного способа не учитываются.

Таким образом, в данном случае НДПИ не соответствует своему экономическому смыс-

согласно
положениям
Налогового кодекса
РФ объектом
налогообложения
по НДПИ может
быть признана
как металлическая
руда, так и
содержащиеся
в ней полезные
компоненты

лу, то есть не в полной мере изымает у недропользователей горную ренту. Также становится очевидным, что и бюджет несет потери в виде недополучаемых сумм налога.

Почему объектом налогообложения должен быть концентрат?

В соответствии с п. 1 ст. 337 НК РФ полезное ископаемое должно обладать рядом приз-

- 1) являться продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров либо продукцией, полученной при применении специальных видов добычных работ и перерабатывающих технологий;
- 2) содержаться в минеральном сырье, фактически извлеченном из недр (отходов, потерь);
- 3) быть первым по своему качеству в плане соответствия стандарту качества (государственному стандарту Российской Федерации, отраслевому, региональному, международному; при отсутствии данных стандартов для конкретного полезного ископаемого – стандарту (техническим условиям) организации);
- 4) не являться продукцией обрабатывающей промышленности;
- 5) являться продукцией, в отношении которой завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь).

Содержание понятия «горнодобывающая промышленность и разработки карьеров» нормативными правовыми актами не определено. Единственный документ, который содержит данное словосочетание (кроме НК РФ и изданных в соответствии с ним нормативных правовых актов) – Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 [3] (действует в части видов продукции и услуг).

Применение данного и иных общероссийских классификаторов технико-экономической и социальной информации предусмотрено Федеральным законом от 27.12.2002 № 184-ФЗ

Ключевые слова:

горнодобывающая промышленность, добыча полезных ископаемых, минеральное сырье, налог на добычу полезных ископаемых, обрабатывающая промышленность, объект налогообложения, полезное ископаемое,

руда

«О техническом регулировании» [2], который регулирует отношения при разработке, принятии, применении и исполнении обязательных требований к продукции.

В разделе С «Продукция и услуги горнодобывающей промышленности и разработки карьеров» классификатора ОК 004-93 к продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров отнесены как руды, так и концентраты металлов и иные продукты обогащения металлов, сырье металлов.

При этом к продукции обрабатывающей промышленности (раздел D) данный классификатор относит: чугун и сталь, цветные металлы и сплавы, продукцию из неметаллического минерального сырья (известь, кирпич и т.п.).

Промежуточные виды продукции (между продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров и продукцией обрабатывающей промышленности) не выделяются.

Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 [4] в разделе А приводит описание группировок видов деятельности, относящихся к добыче полезных ископаемых. В подразделе СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических» добыча железных руд и руд цветных металлов (код 13.10) включает:

- добычу руд, ценных, содержанием в них металлов;
- подготовку руд к обогащению: дробление и измельчение руд, промывку руд, разделение по крупности (грохочение и классификацию);
- обогащение и агломерацию руд.

ГОСТ 26475–85 «Продукция железорудная и марганцеворудная. Термины и определения» [5] раскрывает значение следующих понятий:

- железорудная продукция продукция, полученная в результате добычи, подготовки и переработки железной руды;
- сырая железная руда железная руда, применяемая для обогащения;
- железорудный концентрат железорудная продукция, полученная после обработки сырой железной руды способом обогащения.

Keywords:

mining industry,
mining,
minerals,
mineral extraction tax,
manufacturing
industry,
object of taxation,
minerals,
ore

налоги и	налогооб.	ложение
· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	THE TOCOO.	vosice inc

Последующие операции с добытыми полезными ископаемыми относятся к обрабатывающей промышленности, например к металлургии относится изготовление первичной продукции металлов — чугун, сталь, литье и т.п., к металлообработке — изготовление изделий из металлургической продукции, к обрабатывающей промышленности относится производство неметаллических минеральных продуктов.

Таким образом, операции по переработке минерального сырья (руды) и производству полезного ископаемого (концентрата) относятся к добыче полезного ископаемого.

Пункт 3 ст. 337 НК РФ предполагает отнесение к полезному ископаемому продукции, полученной в результате применения специальных технологий, используемых:

- 1) при первичной добыче из недр (например, специальные способы разработки россыпных месторождений);
- 2) при вторичной добыче не из недр, а из потерь, отходов (например, сбор нефти с нефтеразливов).

Предполагается, что продукция, полученная в результате применения специальных технологий, может и не признаваться продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, но должна соответствовать остальным четырем признакам (2, 3, 4, 5).

На основании изложенного популярное среди налогоплательщиков мнение о том, что продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (и продукцией, полученной в результате специальных работ) не является продукция, полученная в результате технологических операций, не относящихся к извлечению полезного ископаемого из недр (очистка от примесей, измельчение, насыщение), можно признать несостоятельным.

... НДПИ
не соответствует
своему
экономическому
смыслу, то есть
не в полной мере
изымает

у недро-

пользователей

горную ренту

Позиция арбитражных судов

Следуя подобной логике, суды неоднократно признавали обоснованными претензии

налоговых органов к налогоплательщикам в части неправомерного применения последними расчетного способа оценки добытого полезного ископаемого ввиду признания добытым полезным ископаемым (а, соответственно, и объектом налогообложения) сырой руды [6, 7].

Однако Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 18.12.2007 № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости» [8], основываясь исключительно на положениях главы 26 НК РФ, указал на то, что объектом налогообложения в рассматриваемой ситуации является руда, а, следовательно, применение расчетного способа ее оценки является правомерным.

Как следствие, в настоящее время суды в подавляющем большинстве случаев ссылаясь на позицию ВАС РФ, по аналогичным спорам принимают сторону налогоплательщиков.

Учитывая вышеизложенное, можно предложить два последовательных пути решения проблемы определения объекта налогообложения по НДПИ в отношении металлических руд:

- 1) разработать механизма изъятия горной ренты, способный учитывать действительную стоимость полезного ископаемого, его свойства и условия добычи;
- 2) закрепить указанный механизм в налоговом законодательстве раде его совершенствования и устранения неоднозначности толкования соответствующих норм.

Литература

- 1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
- 2. Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-Ф3 «О техническом регулировании».
- 3. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (утв. постановлением Госстандарта РФ от 06.08.93 № 17).

...мнение о том, что продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров не является продукция, полученная в результате технологических операций, не относящихся к извлечению полезного ископаемого из недр, можно признать несостоятельным

…Пленум ВАС РФ
в постановлении
от 18.12.2007
№ 64 указал,
что объектом
налогообложения
в рассматриваемой
ситуации
является руда,
а, следовательно,
применение
расчетного способа
ее оценки является
правомерным

- 4. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 (доведен постановлением Госстандарта РФ от 06.11.2001 № 454-ст «О принятии и введении в действие ОКВЭД»).
- 5. ГОСТ 26475-85 «Продукция железорудная и марганцеворудная. Термины и определения».
- 6. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2007 № 09АП-1845/2007АК.
- 7. Постановление ФАС Московского округа от 27.06.2007, 04.07.2007 по делу № KA-A40/5048-07-2.
- 8. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12. 2007 № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости».

pn

Gavrilenko D.V.

teacher of the Department of taxes and taxation, All-Russian State Tax Academy of the Ministry of Finances of the Russian Federation

Mineral extraction tax: adjustments required

On the problem of determining the object of taxation for the tax on mineral extraction in the extraction of metal ores

Abstract

bis article is devoted to consideration of a controversial practice of determining the object of taxation for the tax on mineral extraction in the extraction of metal ores. The author has substantiated the unjustified recognition of the object of taxation of crude ore and the application of current method of its assessment. The conclusion is made about the need to develop a special mechanism for the removal of mining rents and changes in legislation of the Russian Federation on taxes and charges.