

# Проблемы налогообложения твердых полезных ископаемых



**М.М. Юмаев,**  
кандидат экономических наук,  
доцент Финансовой академии  
при Правительстве РФ

Твердые полезные ископаемые являются основным сырьем для большинства отраслей обрабатывающей промышленности. Объем продукции отраслей добычи и переработки твердых полезных ископаемых составляет не менее половины объема всей продукции, производимой горнодобывающим сектором.

Этим обусловлен и высокий налоговый потенциал твердых полезных ископаемых. В российской налоговой системе налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является одним из основных. Несмотря на достаточно продолжительную историю существования НДПИ, по-прежнему немало вопросов вызывает порядок определения его отдельных элементов при разработке месторождений твердых полезных ископаемых, составляющих основу экономики значительного числа регионов Российской Федерации.

Механизм налога на добычу полезных ископаемых, введенного Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — НК РФ)<sup>1</sup>, продолжает оставаться несовершенным прежде всего в отношении твердых полезных ископаемых. Такое заключение можно сделать на основании практики налогообложения и разрешения судебных споров.

Все недостатки главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» можно объединить в четыре основные проблемы. Во-первых, это определение объекта налогообложения, то есть добытого твердого полезного ископаемого, во-вторых, определение количества облагаемого ископаемого, в-третьих, проведение оценки стоимости полезных ископаемых и, в-четвертых, применение нулевой ставки налогообложения.

Причиной существования этих проблем является прежде всего отсутствие достаточно проработанного комплексного научного подхода к формированию системы налогообложения при добыче твердых полезных ископаемых, в частности:

- 1) нечеткость подходов к изъятию горной ренты (теоретический аспект проблемы);
- 2) терминологическое несоответствие налогового законодательства и законодательства о пользовании недрами (практический аспект проблемы).

## Горная рента и рента переработки

В экономической теории под горной рентой понимается доход только на стадии горной добычи, то есть доход, который получает добывающая компания при реализации добытых полезных ископаемых. Данный доход не включает дохода от продукции, относящейся (условно или бесспорно) к продукции обрабатывающей промышленности, произведенной из полезных ископаемых<sup>2</sup>.

Если в отношении нефти статья 337 НК РФ достаточно четко определяет продукцию горного производства (нефть обессоленная, обезвоженная и стабилизированная), то по твердым полезным ископаемым такой ясности нет и вывод можно сделать только на основании положений НК РФ, а также других нормативных правовых и ненормативных актов в сфере недропользования.

Так, в отдельных случаях к продукции горнодобывающей промышленности могут быть отнесены (в том числе и на основании технических проектов разработки месторождений) извлеченные из недр руды, прошедшие первичное дробление, в других случаях — концентраты, в третьих — практически готовый металл (например, подготовленные к аффинажу слитки золота). В соответствии с имеющимися подходами доход от указанной продукции и будет составлять собственно горную ренту, различную для каждого предприятия.

Приведенное различие в подходах, на наш взгляд, вызвано устоявшимся, но не совсем точным определением горной ренты как дохода собственно горнодобывающего производства. Вероятно, под горной рентой следует понимать доход, который может быть получен на всех этапах производства

<sup>1</sup> Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации».

<sup>2</sup> Например, Ю.В. Разовский определяет горную ренту в конечном итоге как прибыль горнодобывающего предприятия. См. подробнее: *Разовский Ю.В. Горная рента. М.: Экономика. 2000.*

и переработки полезных ископаемых и полезных компонентов, а не только доход от реализации руды, концентратов и другой продукции собственно горно-добывающей промышленности.

В связи с этим при построении механизма изъятия доли ренты должен быть решен вопрос определения ее величины, подлежащей перераспределению в доход государства на этапах:

- ! добычи полезных ископаемых;
- ! первичной переработки полезных ископаемых и переработки с целью извлечения полезных компонентов;
- ! производства иной продукции из полезных ископаемых.

Иными словами, нужно дифференцировать горную ренту и ренту переработки, а основная задача, которую при этом нужно решить, — проведение границы между добычей и производством полезного ископаемого, с одной стороны, и переработкой полезного ископаемого и производством продукции обрабатывающей промышленности — с другой стороны.

По нашему мнению, основой для проведения раздела между добычей и переработкой полезных ископаемых должны являться свойства конкретной продукции. Так, горно-добывающая промышленность не использует непосредственно свойства полезного ископаемого или полезного компонента, такие как твердость, потребительская ценность, теплопроводность, электропроводность, ковкость и др. А уже целью переработки (обработки) полезного ископаемого является производство продукции, в которой будут воплощены указанные свойства и качества компонента. Иными словами, в результате окончания добычи полезных ископаемых получается сырье для обрабатывающей промышленности.

В качестве примера можно привести сплав Доре, получаемый как конечный продукт горно-добывающего производства, и золото, полученное после аффинажа. Сплав Доре, безусловно, имеет ценность благодаря содержанию драгоценного металла; но только аффинированный, то есть очищенный от примесей, металл будет являться продукцией обрабатывающей промышленности, поскольку уже сам по себе имеет свойства товара (потребительские свойства, предмет залога и т.д.), отличные от свойств продукции горно-добывающей промышленности.

Аналогичное заключение можно сделать и в отношении железа. Добывающая промышленность путем нескольких этапов технологической подготовки готовит сырье для обрабатывающей промышленности, которая в свою очередь произво-

дит из этого сырья конкретную продукцию, имеющую спрос благодаря конкретным свойствам металла. Подобные примеры можно привести и по другим полезным ископаемым.

## Терминология в сфере налогообложения добычи твердых полезных ископаемых

Содержание ключевых терминов, используемых при налогообложении добычи твердых полезных ископаемых, непосредственно НК РФ не раскрывает. В то же время эти термины не всегда имеют и нормативное содержание, данное им законодательством в сфере недропользования. По ряду определений имеются расхождения между налоговой и горной практикой, а по некоторым из них имеются только мнения ученых, словарные статьи и т.д.

Однако в контексте налогообложения любое понятие должно быть облечено в правовую форму, поскольку правильное или неправильное его понимание (толкование) имеет следствием отсутствие или наличие факта правонарушения.

Можно выделить следующие основные дискуссионные понятия: «*минеральное сырье*», «*полезные ископаемые*», «*полезные компоненты*», «*отходы*».

«**Полезное ископаемое**» — основное понятие гл. 26 НК РФ. В целях налога на добычу полезного ископаемого определяется как «продукция горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси)».

В первую очередь данное понятие указывает на отрасль, продукция которой подлежит налогообложению, а не на конкретный вид продукции (конечная, промежуточная или какая-либо иная).

Вместе с тем сами понятия «горно-добывающая промышленность» и «разработка карьеров» подлежат исследованию, поскольку НК РФ не содержит их определения. Единственным документом, который дает некоторое представление об этих понятиях, является Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (ОКДП)<sup>3</sup>. Однако в отношении видов экономической деятельности данный классификатор был заменен Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД)<sup>4</sup>, в котором рассматриваемая деятельность именуется как «добыча полезных ископаемых». Таким образом, в настоящее время вопрос о содержании понятий «горно-добывающая промышленность» и «разработка карьеров» остается открытым.

Тем не менее ОКДП продолжает действовать в отношении видов продукции, и в частности,

<sup>3</sup> Утвержден постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17.

<sup>4</sup> Утвержден постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. № 454-ст.

приводит классификацию *продукции и услуг горно-добывающей промышленности и разработки карьеров*. Так, в перечне указанной продукции мы находим следующие позиции:

- ! руда железная и концентраты железных руд;
- ! руды и концентраты цветных металлов;
- ! руды и концентраты благородных металлов.

В перечне *продукции обрабатывающей промышленности* содержатся виды продукции, произведенной из продукции горно-добывающей промышленности, например, продукция металлургической промышленности:

- ! черные металлы (чугун, сталь, прокат),
- ! цветные металлы и их сплавы и т.д.

Впрочем, это соответствует и содержанию видов экономической деятельности, приведенному в ОКВЭД. В соответствии с этим классификатором к *добыче полезных ископаемых* относятся:

- ! добыча руд цветных металлов, кроме урановой и ториевой, включая подготовку руд к обогащению (дробление и измельчение руд, промывка руд);
- ! разделение по крупности (грохочение и классификация);
- ! обогащение и агломерация руд цветных металлов.

К *обрабатывающей промышленности* ОКВЭД относит производство металлов.

Следует отметить, что НК РФ (п. 2 ст. 337) содержит группировку добытых полезных ископаемых по видам, причем в ряде случаев конкретный вид продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров не указывается. С достаточной степенью конкретности раскрывается основной облагаемый вид полезного ископаемого — нефть: нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, а также концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы при их добыче из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений. В то же время по большинству полезных ископаемых конкретный вид продукции, признаваемой полезным ископаемым, не устанавливается: антрацит, каменный уголь, апатит-нефелиновые руды, товарные руды металлов.

Понятие «полезное ископаемое» не раскрыто и в законодательстве о недропользовании, а в Инструкции по учету запасов полезных ископаемых и по составлению отчетных балансов по формам *л 5-гр* и *5-гр* (уголь)<sup>5</sup> приведен перечень полезных ископаемых, отличный от перечня, данного в ст. 337 НК РФ. В связи с этим полезное ископаемое в лицензии на право пользования недрами может отличаться от полезного ископаемого, которое будет признаваться объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

Например, в целях налогообложения добытое полезное ископаемое определяется как апатит-нефелиновая руда, а для целей недропользования учитываются руда и оксид фосфора (P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>). В случае железа налогообложению подлежит товарная руда, для целей недропользования учитывается руда (без какой-либо характеристики). В части платины налогом на добычу полезных ископаемых облагаются концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы, на балансе запасов полезных ископаемых учитываются руды, пески, химически чистый металл.

На основании статьи 11 НК РФ в целях налогообложения понятие «полезное ископаемое» должно применяться в значении, установленном главой 26 НК РФ. Кстати, НК РФ придает понятию «минеральное сырье» более широкое значение, нежели понятию «полезное ископаемое» (см. выше). Ряд ученых придерживается иной точки зрения<sup>6</sup>.

Говоря о полезных ископаемых, нельзя не упомянуть, что к ним относится и сырье, извлекаемое не при добыче как таковой, а, например, при строительстве тоннелей, иных подземных сооружений, даже если самостоятельная лицензия на добычу полезного ископаемого не предоставлена.

Кроме того, полезным ископаемым признаются и попутные компоненты, как упомянутые, так и не упомянутые в лицензии. При этом не обязательно, чтобы в лицензии было отражено наличие в недрах попутных компонентов. Ведь НК РФ не связывает появление налогового обязательства с тем обстоятельством, состоят ли полезные ископаемые на государственном балансе запасов или нет. Наиболее показательный пример — извлечение из золоторудных месторождений серебра, не состоящего на балансе.

**«Товарные руды»** — следующее дискуссионное понятие. НК РФ определяет такую группу полезных ископаемых как товарные руды: товарные руды черных металлов, товарные руды цветных металлов, товарные руды редких металлов. В НК РФ термин «товарная руда» не раскрыт. В научной литературе собственно руда определяется как природное минеральное сырье, содержащее металлы или их соединения в количестве и в виде, пригодном для их промышленного использования.

Кроме того, на практике выделяются руды сырые и товарные (в том числе обогащенные и необогащенные). Например, ГОСТ 26475-85 «Производство железорудная и марганцеворудная. Термины

<sup>5</sup> Приложение 1 к Приказу Министра геологии СССР от 29 ноября 1971 г. № 558.

<sup>6</sup> Так, В.Н. Кокин считает, что понятие полезного ископаемого шире: минеральное сырье — это учетные полезные ископаемые, которые вовлечены или могут быть вовлечены в сферу материального производства. См. подробнее: Кокин В.Н. Недропользование: теоретико-правовой анализ. М.: Нестор Академик Паблишерз, 2005. Такой подход содержится и в проекте нового Федерального закона «О недрах».

и определения» раскрывает определения 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.

Как уже отмечалось, ОКДП в разделе С содержит перечень продукции и услуг горно-добывающей промышленности и разработки карьеров. К этой продукции относятся, в частности, железная руда и концентраты железных руд, руды и концентраты цветных металлов. На этом основании можно сделать вывод, что под сырой рудой понимается руда, добытая на горно-добывающем предприятии, а товарной рудой является руда, подготовленная к металлургическому переделу, то есть прошедшая первичное дробление, обогащение, но являющаяся не продукцией обрабатывающей промышленности, а сырьем для производства этой продукции.

**«Многокомпонентная комплексная руда»** — понятие также вызывающее проблемы толкования, поскольку НК РФ не содержит определения данного термина. Следует отметить, что ни одна руда не содержит компоненты, число которых ограничено двумя-тремя (железные руды, в традиционном понимании, могут содержать медь и иные цветные металлы; полезное ископаемое может представлять собой смесь нескольких видов минералов — металлосодержащих и неметаллосодержащих, например, апатит-магнетит-бадделеитовые руды). Как правило, данный тип руд в научной и специальной литературе определяется как полиметаллические руды, а именно, руды, содержащие в своем составе два и более основных металла, причем цветных. На наш взгляд, законодатель под многокомпонентными рудами понимал именно полиметаллические руды.

**«Полезное ископаемое, остающееся в отходах или добываемое из отходов»** — другое дискуссионное понятие. С одной стороны, полезные ископаемые, извлеченные из отходов горно-добывающего производства и связанных с ним перерабатывающих производств на основании отдельной лицензии, признаются объектом налогообложения. С другой стороны, если недропользователь разрабатывает собственные отходы, то извлекаемые ископаемые не будут рассматриваться в качестве объекта налогообложения, но только в том случае, если с них был исчислен НДС в устано-

вленном порядке. Уплата налога в установленном порядке может иметь место, во-первых, в случае, если в отношении этих ископаемых налог был уплачен при первичной добыче, во-вторых, в случае, если налог был исчислен по нулевой ставке.

## Применение нулевой ставки налогообложения

НК РФ устанавливает ряд оснований для налогообложения по нулевой ставке. Это полезные ископаемые, которые в силу технологического цикла не могут быть извлечены из недр или отходов либо извлечение которых при применении налоговой ставки, отличной от нулевой, нерентабельно. Особо внимания заслуживают нормы о налогообложении полезных ископаемых в отходах: остающихся в отходах или извлекаемых из отходов.

В первом случае речь идет о тех полезных ископаемых или компонентах, которые вывозятся в отвалы в составе вскрышных, вмещающих пород либо не могут быть извлечены из основного сырья в ходе технологического процесса (отходы). Условием для применения к ним нулевой ставки является отсутствие в Российской Федерации технологии извлечения полезного ископаемого из указанных пород, отвалов, отходов, потерь. Факт отсутствия должен быть отражен в условиях предоставления лицензии и подтверждается заключением Ростехнадзора.

Во втором случае имеются в виду полезные ископаемые, которые добыты из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горно-добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств. К ним относятся полезные ископаемые, добытые из направленных в отвалы пород и отходов в связи с отсутствием технологии, а также полезные ископаемые, которые добыты из направленных в отвалы пород и отходов в связи с особенностями технологического цикла. Следует учитывать, что если полезные ископаемые были направлены в отходы в связи с особенностями технологического цикла, то налог должен исчисляться с них первоначально при первичной добыче (из недр). При этом необходимо принимать во внимание, что объектом налогообложения, как сказано выше, не являются полезные ископаемые, добытые из собственных отходов при условии уплаты за их добычу ранее налога в общеустановленном порядке.

Данная группа полезных ископаемых облагается по нулевой ставке только в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах. Указанные нормативы должны утверждаться в составе проектной документации налогоплательщика как производные величины от показателей извлечения полезных ископаемых при добыче или переработке минерального сырья. Такой порядок установлен постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 899<sup>7</sup>. □

<sup>7</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2001 г. № 899 «Об утверждении правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горно-добывающего и перерабатывающего производства».