

Раздел 2. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

2.1 Основы пользования недрами и системы платежей до введения НДС

Порядок предоставления в пользование участков недр регулируется Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

Этот Закон дает следующее определение недр: **«Недра** – часть земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии – ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающейся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения» (преамбула Закона).

Состав пользователей недр определен статьей 9 Закона: пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, которым предоставлен в пользование участок недр для добычи полезных ископаемых. К этим субъектам относятся юридические лица, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в том числе иностранные граждане и иностранные юридические лица, которые осуществляют деятельность на территории РФ через постоянное представительство.

Исключения составляют пользователи недрами на участках недр федерального значения (за исключением участков недр федерального значения континентального шельфа Российской Федерации и участков недр федерального значения, расположенных на территории Российской Федерации и простирающихся на ее континентальный шельф). Указанные участки могут предоставляться в пользование только юридическим лицам, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации¹, если Правительством Российской Федерации в соответствии с Законом о недрах не установлены дополнительные ограничения допуска к участию в аукционах на право пользования такими участками недр созданных в соответствии с законодательством Российской Федерации юридических лиц с участием иностранных инвесторов.

Право пользования участком недр предоставляется по следующим основаниям.

1) решение Правительства Российской Федерации, принятое:

¹ Федеральный закон от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

- по результатам аукциона, для разведки и добычи полезных ископаемых или для геологического изучения недр, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии, на участке недр федерального значения;

- при установлении факта открытия месторождения полезных ископаемых на участке недр федерального значения или на участке недр, который отнесен к участкам недр федерального значения в результате открытия месторождения полезных ископаемых пользователем недр, проводившим работы по геологическому изучению недр такого участка для разведки и добычи полезных ископаемых открытого месторождения, за исключением проведения таких работ в соответствии с государственным контрактом;

- для захоронения радиоактивных, токсичных и иных опасных отходов в глубоких горизонтах, обеспечивающих локализацию таких отходов;

- для разведки и добычи полезных ископаемых или для геологического изучения недр, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии, на участке недр федерального значения континентального шельфа Российской Федерации, на участке недр федерального значения, расположенном на территории Российской Федерации и простирающемся на ее континентальный шельф, на участке недр федерального значения, содержащем газ, из утверждаемого Правительством Российской Федерации перечня участков недр федерального значения, которые предоставляются в пользование без проведения аукционов;

2) решение федерального органа управления государственным фондом недр или его территориального органа, принятое в целях предоставления права краткосрочного (сроком до одного года) пользования участком недр для осуществления юридическим лицом (оператором) деятельности на участке недр, право пользования которым досрочно прекращено, за исключением участков недр местного значения;

3) решение комиссии, которая создается федеральным органом управления государственным фондом недр и в состав которой включаются также представители органа исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации для рассмотрения заявок о предоставлении права пользования участками недр:

- в целях геологического изучения недр, за исключением недр на участках недр федерального значения и участков недр местного значения;

- при установлении факта открытия месторождения полезных ископаемых на участке недр пользователем недр, проводившим работы по геологическому изучению недр такого участка для разведки и добычи полезных ископаемых открытого месторождения, за исключением участка недр федерального значения, участка недр, который отнесен к участкам недр феде-

рального значения в результате открытия месторождения полезных ископаемых и проведения работ по геологическому изучению недр в соответствии с государственным контрактом и участков недр местного значения;

- для добычи подземных вод, используемых для целей питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения или технологического обеспечения водой объектов промышленности;

- для строительства нефте- и газохранилищ в пластах горных пород и эксплуатации таких нефте- и газохранилищ, размещения отходов производства и потребления;

- для образования особо охраняемых геологических объектов;

4) решение конкурсной или аукционной комиссии о предоставлении права пользования участком недр для разведки и добычи полезных ископаемых или для геологического изучения недр, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии, за исключением участков недр федерального значения;

5) решение органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, согласованное с федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальным органом и принятое для сбора минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов;

6) принятое в соответствии с законодательством субъекта Российской Федерации решение органа государственной власти субъекта Российской Федерации о:

- предоставлении по результатам аукциона права пользования участком недр местного значения, включенным в перечень участков недр местного значения, утвержденный органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, для разведки и добычи общераспространенных полезных ископаемых или для геологического изучения, разведки и добычи общераспространенных полезных ископаемых;

- предоставлении права пользования участком недр местного значения, для строительства и эксплуатации подземных сооружений местного и регионального значения, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- предоставлении права пользования участком недр местного значения, содержащим месторождение общераспространенных полезных ископаемых и включенным в перечень участков недр местного значения, утвержденный органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, для разведки и добычи общераспространенных полезных ископаемых открытого месторождения при установлении факта его открытия пользователем недр, проводившим работы по геологическому изучению такого участка недр в целях поисков и оценки месторождений общераспространенных полезных

ископаемых, за исключением проведения указанных работ в соответствии с государственным контрактом;

- предоставлении права краткосрочного (сроком до одного года) пользования участком недр местного значения для осуществления юридическим лицом (оператором) деятельности на участке недр местного значения, право пользования которым досрочно прекращено;

- предоставлении права пользования участком недр местного значения, включенным в перечень участков недр местного значения, утвержденный органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, для его геологического изучения в целях поисков и оценки месторождений общераспространенных полезных ископаемых;

7) переход права пользования участками недр в соответствии с основаниями, установленными федеральными законами, регулирующими отношения недропользования;

8) вступившее в силу соглашение о разделе продукции, заключенное в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

9) государственный контракт на выполнение работ по геологическому изучению недр (в том числе региональному), заключенный федеральным органом управления государственным фондом недр в соответствии с Федеральным законом от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

Право на пользование недрами подтверждается специальным государственным разрешением (лицензией), которое выдается на осуществление следующих **видов пользования недрами**:

– геологическое изучение недр (ведение поисков и оценки месторождений полезных ископаемых и объектов, используемых для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых);

– добыча полезных ископаемых;

– строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

– образование особо охраняемых объектов.

Выдачу лицензий осуществляют органы Федерального агентства по недропользованию.

Порядок выдачи лицензий на право пользования участками недр местного значения устанавливается субъектами РФ.

Без лицензии собственники земельных участков, землепользователи, землевладельцы и арендаторы земельных участков добычу общераспространенных полезных ископаемых, не числящихся на государственном балансе, и

строительство подземных сооружений для своих нужд на глубину до пяти метров, а также устройство и эксплуатацию бытовых колодцев и скважин на первый водоносный горизонт, не являющийся источником централизованного водоснабжения. Указанные работы должны проводиться без применения взрывных работ.

Кроме того, при наличии лицензии на право разведки и добычи основного полезного ископаемого владелец лицензии вправе в границах горного отвода осуществлять добычу общераспространенных полезных ископаемых в порядке, который устанавливают региональные органы исполнительной власти.

До введения главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» система платежей при пользовании недрами была установлена Законом РФ «О недрах». Существовало 4 вида платежей:

- 1) сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий;
- 2) платежи за пользование недрами;
- 3) отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- 4) акцизы.

Из указанных платежей налоговыми платежами являлись все, кроме сбора за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) взимался практически по тем же правилам, что и в настоящее время.

Сбор за выдачу лицензии. Сбор за выдачу лицензии на пользование недрами уплачивался пользователями недр при выдаче лицензии. Размер сбора определяется исходя из расходов на экспертизу заявок на получение лицензий, организацию конкурсов и аукционов, оплату пакетов геологической информации и иных расходов, связанных с предоставлением лицензий.

Сумма сбора за выдачу лицензий на пользование недрами зачисляется на счета федерального органа управления государственным фондом недр либо его территориальных органов и используется для покрытия расходов этих органов, а также органов государственной власти субъектов Российской Федерации, регулирующих процесс пользования недрами. Сбор отменен с 01.01.2010.

Вторая из указанных групп платежей – платежи за пользование недрами – включали, в свою очередь:

- платежи за добычу полезных ископаемых;
- платежи за проведение поисковых и разведочных работ;
- платежи за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, в том числе для строительства и эксплуатации подземных сооружений.

Основным документом по вопросу исчисления и уплаты платежей за пользование недрами являлась инструкция «О порядке и сроках внесения в бюджет платы за право на пользование недрами», изданная тремя министер-

ствами и ведомствами². Платежи за недра при добыче исчислялись как доля от стоимости добытых полезных ископаемых и потерь при добыче, превышающих нормативы. За добычу полезных ископаемых с объемов сверхнормативных потерь платежи взимались в двойном размере. Предусматривалась возможность применения понижающего коэффициента в том случае, если налогоплательщик реализовал не собственно добытое полезное ископаемое, а продукты его передела. От вида полезного ископаемого зависел и порядок распределения платежей между уровнями бюджетной системы.

Порядок расчета платежей за поисково-разведочные и иные работы, связанные с использованием недрами после 01 января 2002 г., практически не изменился, сейчас эти платежи называются регулярными платежами за пользование недрами.

Третий платеж – отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, по сути, исчислялись с той же налоговой базы, что и платежи за добычу, но имели целевой характер. Они зачислялись в федеральный и региональные целевые бюджетные фонды и использовались на мероприятия по геологическому изучению недр. Обложению подлежала стоимость не собственно добытых полезных ископаемых, а первого товарного продукта, произведенного из них.

И последний вид платежа при пользовании недрами – акцизы. Акцизами облагались три вида минерального сырья: нефть, стабильный газовый конденсат, а также природный газ. Нефть и стабильный газовый конденсат облагались по специфическим (твердым) ставкам, установленным в рублях за 1 тонну добытого минерального сырья. По природному газу акциз исчислялся в зависимости от его стоимости.

2.2 Налог на добычу полезных ископаемых. Налогоплательщики, постановка на учет. Объект налогообложения. Добытое полезное ископаемое

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) введен с 01 января 2002 г. взамен платежей за пользование недрами при добыче полезных ископаемых, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизов: первоначально на нефть и стабильный газовый конденсат, а с 01 января 2004 г. НДПИ заменил акциз на природный газ.

²Инструкция Министерства финансов РФ от 04 февраля 1993 г. № 8, Госналогслужбы России от 30 января 1993 г. № 17 и Госгортехнадзора России от 04 февраля 1993 г. № 01-17/41.

Порядок исчисления и уплаты НДС регулируется главой 26 НК РФ, кроме того, есть ряд постановлений Правительства Российской Федерации и актов федеральных органов исполнительной власти, изданных в развитие норм указанной главы. Кроме того, Федеральным законом от 06 июня 2003 г. № 65-ФЗ введена глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» НК РФ, которая предусматривает особенности исчисления НДС при реализации соглашений о разделе продукции³.

Исчисление НДС при добыче отдельных групп полезных ископаемых имеет существенные различия, поэтому особенности определения отдельных элементов НДС по двум самостоятельным группам полезных ископаемых – углеводородному сырью и твердым полезным ископаемым – рассмотрены в самостоятельных разделах.

В соответствии со статьей 334 НК РФ налогоплательщиками НДС являются организации и индивидуальные предприниматели, которые признаются пользователями недр в соответствии с законодательством о недрах.

Если же добыча полезных ископаемых осуществляется без лицензии, то применяется особый порядок взыскания сумм ущерба за самовольное пользование недрами. Вместе с тем, при добыче нефти из скважины, находящейся в пробной эксплуатации на основании лицензии на право геологического изучения недр ущерб не взыскивается. В данном случае самовольное пользование недрами отсутствует, и недропользователь должен уплачивать НДС.

³В связи с отсутствием в РФ организаций, применяющих главу 26.4 Налогового Кодекса РФ, эта глава в книге не рассматривается. Кроме того, в книге не рассматриваются вопросы, связанные с платежами по действующим соглашениям о разделе продукции.

В настоящее время действуют три соглашения о разделе продукции, которые были подписаны до вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»: Сахалин-1, Сахалин-2, Харьягинское месторождение. В отношении этих соглашений выполняются условия платежей, установленные соглашениями, в частности уплачиваются: разовые платежи (бонусы) при заключении соглашения и (или) по достижении определенного результата, установленные в соответствии с условиями соглашения; ежегодные платежи за проведение поисковых и разведочных работ (ренталс), установленные за единицу площади использованного участка недр в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности указанных работ, степени геологической изученности участка недр и степени риска; регулярные платежи (роялти), установленные в процентном отношении от объема добычи минерального сырья или от стоимости произведенной продукции и уплачиваемые инвестором в денежной форме или в виде части добытого минерального сырья. Кроме того, инвестор возмещает государству расходы на геологоразведочные работы, осуществленные за счет государственных средств. От уплаты иных платежей за пользование недрами инвестор освобождается. С момента вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» заключено одно соглашение о разделе продукции – в отношении Самотлорского месторождения нефти. Уплата налогов и сборов при реализации данного соглашения производится по общему режиму налогообложения.

Обязанности налогоплательщика прекращаются с утратой права пользования недрами по истечении установленного в лицензии срока ее действия, при отказе владельца лицензии от прав на пользование недрами и в ряде иных случаев, указанных в статье 20 Закона «О недрах».

Следует учитывать, что налогоплательщиком по конкретной лицензии является непосредственно пользователь недр. В соответствии с Законом РФ «О недрах» пользователями недр могут быть не только юридические и физические лица, но и участники простого товарищества. Общие условия договора простого товарищества (договора совместной деятельности) определены главой 55 ГК РФ. Если, например, в качестве владельца лицензии на право пользования недрами определена одна организация, которая впоследствии заключает договор простого товарищества с другой организацией, налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых признается организация – владелец лицензии.

При определении в качестве владельцев лицензии двух организаций, являющихся участниками простого товарищества, налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых признается каждая из этих организаций. При этом величина налоговой базы определяется на условиях, установленных договором простого товарищества, либо в равных долях.

Налогоплательщиками являются и организации, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц, признаваемые пользователями недр не только в соответствии с законодательством Российской Федерации, но и на основании лицензий и иных разрешительных документов, действующих в порядке, установленном статьей 12 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 года № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя».

Общий порядок постановки на учет налогоплательщиков регламентирован частью первой НК РФ. Организации и физические лица подлежат постановке на налоговый учет по месту нахождения (месту жительства), по месту нахождения обособленных подразделений организации, по месту нахождения принадлежащих налогоплательщику недвижимости и транспортных средств.

Статьей 335 НК РФ введено дополнительное основание постановки налогоплательщика на учет – место нахождения участка недр. Местом нахождения участка недр признается не территория конкретного муниципального образования в отличие от ранее действовавшей системы платежей при пользовании недрами, а территория субъекта (субъектов) РФ, в которых осуществляется добыча полезных ископаемых.

Постановка на налоговый учет осуществляется в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. Порядок постановки на учет по месту нахождения участка недр установлен приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731. При этом действует уведомительный порядок постановки на налоговый учет⁴. Это означает, что недропользователь не должен подавать заявление в налоговый орган для постановки на учет по месту нахождения участка недр – налоговый орган самостоятельно осуществляет постановку налогоплательщика на учет и направляет налогоплательщику уведомление по форме № 9-НДПИ-1 (для организаций) или № 9-НДПИ-2 (для индивидуальных предпринимателей).

Направить уведомление налоговый орган должен в пятидневный срок со дня получения из лицензирующих органов сведений о предоставлении прав на пользование недрами. Эти действия должны быть осуществлены не позднее 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр.

Теперь несколько слов о том, от какого налогового органа налогоплательщик получит такое уведомление. Ведь налоговый орган по месту постановки на учет плательщика НДС будет являться тем органом, в который необходимо будет подавать налоговую декларацию.

Рассмотрим наиболее простой вариант. Место нахождения организации (место жительства индивидуального предпринимателя) и место нахождения участка (или участков) недр совпадают территориально, то есть находятся на территории одного и того же субъекта РФ, например, в Республике Башкортостан. В данном случае недропользователь подлежит постановке на учет в качестве налогоплательщика НДС в налоговом органе по месту своего нахождения (жительства) в Иркутской области.

Если же участок недр находится в другом субъекте РФ, например, в Республике Татарстан, постановка на учет в качестве налогоплательщика НДС осуществляется в том налоговом органе Республики Татарстан, на территории которого находится участок недр.

Далее допустим, что в Республике Татарстан рассматриваемый недропользователь имеет два и более участков недр. Такой вариант также предусмотрен указанным приказом МНС России. В этом случае Управление ФНС России по Республике Татарстан определяет тот налоговый орган, в котором

⁴ До 01 января 2004 г. действовал заявительный порядок постановки на налоговый учет в качестве налогоплательщика НДС. См. приказ МНС России от 14 декабря 2001 г. № БГ-3-09/551 «О постановке налогоплательщиков на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых» (утратил силу с 01.01.2004).

будет состоять на учете налогоплательщик НДС. В связи с этим управление принимает решение по форме № 9-НДПИ-3.

Упомянутый приказ МНС России определяет, какие критерии должно использовать управление при определении ответственного налогового органа. Среди них – удобство взаимодействия налогоплательщика с данным налоговым органом, наилучшая материально-техническая и кадровая оснащенность налогового органа для обмена информацией в электронном виде, территориальная удаленность налогового органа от места фактического нахождения участка недр и другие подобные критерии.

Организации, которые состоят на учете в межрегиональной или в межрайонной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам по субъекту РФ, в качестве плательщиков НДС должны состоять на учете в этой инспекции.

Особый порядок постановки на учет налогоплательщиков НДС применяется в отношении организаций, осуществляющих добычу полезных ископаемых на территории Республики Крым и Севастополя. Организация, сведения о которой внесены в единый государственный реестр юридических лиц, признаваемая пользователем недр на основании лицензий и иных разрешительных документов, действующих в порядке, установленном статьей 12 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 года № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя», обязаны были в срок до 1 февраля 2015 года представить копии указанных документов с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке, в налоговый орган по месту нахождения организации, или в налоговый орган по месту нахождения участка недр. В случае, если налогоплательщику предоставлены в пользование несколько участков недр, указанные документы представляются в налоговый орган по месту нахождения одного из участков недр, определяемого этой организацией самостоятельно.

Такие организации подлежат постановке на учет на основании указанных документов течение пяти дней со дня их представления в соответствующий налоговый орган.

Объектом налогообложения признаются полезные ископаемые, добытые из недр (в том числе из залежи углеводородного сырья) на предоставленном в пользование участке недр. По своему происхождению согласно статье 336 НК РФ выделяются три типа полезных ископаемых⁵:

– добытые на территории РФ;

⁵ Об определении понятие «полезное ископаемое», «добытое полезное ископаемое» см. далее.

– добытые за пределами территории РФ, в том числе на участках недр, которые находятся под юрисдикцией РФ (континентальный шельф РФ и исключительная экономическая зона РФ) либо арендованы у иностранных государств или используются на основании международного договора;

– извлеченные из отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств. Это имеет место в том случае, когда на извлечение полезных ископаемых из отходов в установленном порядке выдана отдельная лицензия.

При этом сразу нужно оговориться, что полезные ископаемые, которые недропользователь извлекает из собственных отходов (потерь) добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, в качестве объекта налогообложения не рассматриваются. Обязательным условием освобождения от уплаты НДС в этом случае является подтверждение факта, что ранее с полезных ископаемых, которые извлекаются из отходов (потерь), НДС был уже уплачен. Кроме того, **объектами налогообложения** не признаются следующие виды полезных ископаемых:

– общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые добыты индивидуальным предпринимателем, причем используются им непосредственно для личного потребления. Личное потребление общераспространенных полезных ископаемых и подземной воды индивидуальными предпринимателями – это любые действия с полезными ископаемыми, за исключением реализации и иного использования при осуществлении предпринимательской деятельности как полезных ископаемых, так и продуктов их передела (переработки). К общераспространенным полезным ископаемым относятся полезные ископаемые, включенные в региональные перечни общераспространенных полезных ископаемых. В целях освобождения от обязанностей налогоплательщика индивидуальный предприниматель должен обеспечить раздельный учет полезных ископаемых, добываемых для предпринимательской деятельности и для личного потребления;

– добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы. Сбор минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов, не признаваемых объектом налогообложения, может осуществляться в двух вариантах: в рамках самостоятельного вида пользования недрами на основании лицензии на сбор минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов либо в качестве лицензированных работ по геологическому изучению недр. Коллекционные материалы, добытые в рамках геологических работ, подлежат регистрации, хранению и уничтожению в порядке, устанавливаемом нормативными правовыми актами.

Порядок предоставления лицензий на право сбора минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов устанавливается положениями, действующими в отдельных регионах РФ. Указанные положения утверждаются совместными решениями органов МПР России (после административной реформы – органами Федерального агентства по недропользованию, которое подведомственно МПР) и субъектов РФ:

– полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми установлен Федеральным законом от 14 марта 1995 г. № 33-ФЗ «Об особо охраняемых природных территориях» и постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 900;

– дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений. Извлечение дренажных подземных вод происходит при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений. Поскольку глава 26 НК РФ распространяется на три категории вод – минеральные, промышленные или термальные, то и данная норма применяется только к указанным типам вод;

- метан угольных пластов.

Налоговый орган вправе запросить у налогоплательщика документы, которые подтверждают право не признавать какие-либо полезные ископаемые объектом налогообложения.

Статья 337 НК РФ устанавливает, что добытые из недр и извлеченные из отходов (потерь) полезные ископаемые именуется в главе 26 НК РФ добытым полезным ископаемым. **Виды добытых полезных ископаемых** в целях налогового администрирования сведены в 16 групп по химическим, физическим и иным свойствам полезных ископаемых. По отдельным видам углеводородного сырья, кроме того, указаны качественные характеристики.

Виды полезных ископаемых:

– угли и горючие сланцы;
– торф;
– углеводородное сырье:
– нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
– газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку. Для целей настоящей статьи переработкой газового конденсата яв-

ляется отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки;

– газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины. Иначе данный газ именуется попутным газом;

– газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

– метан угольных пластов.

– битумы (кроме углеводородного сырья);

– товарные металлические руды;

– полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд;

– сырье редких металлов;

– сырье радиоактивных металлов;

– концентраты, содержащие драгоценные металлы;

– горно-химическое неметаллическое сырье;

– горнорудное неметаллическое сырье;

– неметаллическое строительное сырье;

– продукция пьезооптического сырья (полудрагоценные камни, самоцветы);

– драгоценные камни;

– природная соль и чистый хлористый натрий;

– подземные воды.

Понятие полезного ископаемого является ключевым при налогообложении добычи. Добытым полезным ископаемым является продукция, которая заключена в минеральном сырье и подлежит извлечению из минерального сырья. В свою очередь минеральное сырье – это порода, жидкость или иная смесь, которая фактически добыта (извлечена) из недр (отходов, потерь). К минеральному сырью относится, например, скважинная жидкость при добыче нефти. Минеральное сырье в части большинства твердых полезных ископаемых – это совокупность горных пород (минералов), которые можно определить как природные агрегаты минералов более или менее постоянного минералогического и химического состава.

Горные породы в свою очередь включают:

– материнскую породу, которая является основной по отношению к связанным с ней другими породами;

– вскрышные породы, которые покрывают и вмещают тело материнской породы и подлежат выемке при разработке месторождения;

– разубоживающие (пустые) породы, примешивающиеся к полезному ископаемому в процессе его добычи. Они снижают содержание полезных ископаемых в извлеченном из недр минеральном сырье по сравнению с содержанием полезного ископаемого в запасах в недрах.

Добытое полезное ископаемое в целях налогообложения должно обладать рядом **признаков**. Во-первых, добытое полезное ископаемое должно являться продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров. Отнесение к такой продукции производится в соответствии с Общероссийские классификаторы:

- видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС ред.2);
- продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (КПЕС 2008).

Во-вторых, продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров первой по своему качеству должна соответствовать одному из стандартов (последовательно): национальному стандарту РФ, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации.

При этом не может признаваться полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Добытым полезным ископаемым признается, таким образом, не минеральное сырье, извлекаемое из недр, а содержащиеся в минеральном сырье минералы, углеводородное сырье и т.д., полученные после первичной обработки минерального сырья. При этом учитываются те операции по добыче, которые предусмотрены техническим проектом разработки месторождения.

Из подземных вод сфера действия главы 26 Налогового кодекса РФ распространяется только на три типа:

- промышленные воды (то есть воды, содержащие полезные ископаемые в концентрации, позволяющей осуществлять их промышленное извлечение);
- минеральные воды (содержащие природные лечебные ресурсы),
- термальные воды – воды, позволяющие использовать свой теплоэнергетический ресурс (иначе – теплоэнергетические воды).

За добычу остальных типов подземных вод, в том числе пресных вод для питьевого водоснабжения, в бюджет вносится плата за пользование водными объектами в соответствии с Водным кодексом Российской Федерации и водный налог.

Уплата налога на добычу полезных ископаемых производится не только в отношении полезных ископаемых, которые добыты карьерным, шахтным

способом, но и в отношении полезных ископаемых, которые извлечены из минерального сырья с применением специальных добычных работ.

К таким работам относятся, в частности, подземная газификация углей, подземное растворение солей, выщелачивание руд и солей, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча. В качестве специальных видов добычных работ могут выступать и перерабатывающие технологии. Эти работы включают добычу полезных ископаемых из вскрышных пород, хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов. Организация или индивидуальный предприниматель должны иметь лицензии на право пользования недрами для осуществления специальных видов добычных работ.

Однако в настоящее время признание добытого полезного ископаемого объектом налогообложения производится с учетом выводов, приведенных в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64, а именно: к операциям по добыче полезного ископаемого не относятся операции по измельчению, очистке от примесей, насыщению углекислым газом, соответственно, продукция, которая получена в результате указанных операций, является не добытым полезным ископаемым, а продукцией обрабатывающей промышленности.

2.3 Налоговый период. Налоговая база. Количество и оценка добытого полезного ископаемого. Виды налоговых ставок

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ). За отдельно взятый месяц налогоплательщик должен определить налоговую базу и рассчитать сумму налога. Нарастающим итогом определение налогового обязательства не производится. Но в целях самоконтроля может быть использована совокупная годовая величина физических показателей налоговых деклараций. Она сверяется с данными, содержащимися в формах государственной статистической отчетности об объемах добычи, объемах потерь. Формы статистической отчетности составляются и представляются в органы статистики и природоохранные органы, как правило один раз в год.

Статья 338 НК РФ устанавливает два **вида налоговой базы** – стоимость добытого полезного ископаемого и количество добытого полезного ископаемого. Как количество налоговая база определяется по следующим видам полезных ископаемых: углю, нефти, природному и попутному газу, газовому

конденсату, кроме нефти, природного газа и газового конденсата, добытых на территории новых морских месторождений.

По нефти, природному газу и газовому конденсату, добытым на новых морских месторождениях, остальным видам твердых (за исключением угля) полезных ископаемых и подземных вод, добыча которых облагается НДС, налоговая база представляет собой стоимость добытого полезного ископаемого. Стоимость добытых полезных ископаемых является результатом перемножения количества добытых полезных ископаемых и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Налоговую базу налогоплательщик должен определять самостоятельно на основании первичных документов по учету добычи полезных ископаемых, форм геологической отчетности, а также регистров по учету доходов от реализации добытых полезных ископаемых и затрат на добычу. Если налогоплательщик добывает несколько видов полезных ископаемых, расчет налоговой базы производится в отношении каждого полезного ископаемого. Например, при разработке месторождения нефти, рудного сырья может производиться и добыча песка строительного, используемого в технологических целях. Налоговая база в данном случае определяется отдельно в отношении нефти, руд и песка.

По попутным компонентам также отдельно должна определяться налоговая база. При этом не обязательно, чтобы в лицензии было отражено наличие в недрах попутных компонентов. В частности, НДС уплачивается при извлечении попутного серебра в ходе разработки месторождений золота.

Добытое полезное ископаемое может облагаться НДС по различным **налоговым ставкам**, например, по нулевой ставке и по полной ставке либо по полной ставке с применением понижающего коэффициента 0,7. В этом случае нужно обеспечить раздельное исчисление налоговой базы по указанным критериям.

Любой тип налоговой базы предполагает определение для целей налогообложения количества добытого полезного ископаемого за налоговый период – месяц. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого установлен статьей 339 НК РФ. Применение конкретных единиц массы или объема, в которых измеряется количество полезного ископаемого, зависит от вида полезного ископаемого. Так, количество твердых полезных ископаемых (рудные, неметаллические полезные ископаемые) измеряется, как правило, в тоннах, количество драгоценных металлов измеряется в килограммах, граммах. В тоннах измеряется также количество нефти и газового конденсата. В объемных единицах измеряется количество природного газа, подземной воды, строительного сырья – песков, строительного камня, из-

вестняков и т.д. Единицей измерения при этом является либо 1 метр кубический, либо 1 тысяча метров кубических.

Каждый вид единиц измерения имеет свой код, установленный Общероссийским классификатором единиц измерения ОК 015-94 (МК 002-97). Этот классификатор утвержден постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 366.

При расчете количества добытых полезных ископаемых необходимо учитывать как состоящие на государственном балансе запасы полезных ископаемых, так и те полезные ископаемые, которые числятся за балансом⁶.

Нужно иметь в виду, что в каждой отрасли применяется специфическая первичная и сводная учетная документация в которой отражается количество добытого полезного ископаемого. Формы учета могут иметь различные наименования. Так, например, в нефтегазодобывающей промышленности используется отчетная диспетчерская информация – месячные рапорта, оперативные сводки, сводки по добыче, транспортировке нефти и газа, а также иные формы. Необходимая для налогообложения информация содержится в актах приема-сдачи нефти, актах на списание потерь нефти, в технологической карте по добыче нефти и газа, в исполнительном балансе нефти и газа и иных документах.

К **первичным документам** в золотодобывающей промышленности относятся, например:

- книжка актов на съём золота и золотосодержащей продукции с промывочных приборов, установок, драг и других видов горно-обогачительного оборудования;

- книга учета добытого золота и золотосодержащей продукции на горном участке, объекте, драге, промывочном приборе, гидравлике, в артели старателей и т.д.;

- книга учета приемки золота и золотосодержащей продукции золотоприемной кассой предприятия и другие.

На основании данных геолого-маркшейдерского учета любого горнодобывающего предприятия составляются годовые формы государственной статистической отчетности по добыче и погашению запасов, такие как:

- 5-гр «Сведения о состоянии и изменении баланса запасов полезных ископаемых»;

⁶ Государственный баланс запасов полезных ископаемых – документ, который ведется Федеральным агентством по недропользованию с целью учета состояния минерально-сырьевой базы ведется государственный баланс запасов полезных ископаемых, содержит сведения о количестве, качестве и степени изученности запасов каждого вида полезных ископаемых по месторождениям, имеющим промышленное значение, об их размещении, о степени промышленного освоения, добыче, потерях и об обеспеченности промышленности разведанными запасами полезных ископаемых на основе классификации запасов полезных ископаемых.

– 6-гр «Сведения о состоянии и изменении запасов нефти, газа, конденсата, этана, пропана, бутанов, серы, гелия, азота, углекислого газа»– 70-тп «Сведения об извлечении полезных ископаемых при добыче»;

– 71-тп «Сведения о комплексном использовании полезных ископаемых при обогащении и металлургическом переделе, вскрышных пород и отходов производства»;

- 11-шрп «Отчет о потерях угля (сланца) в недрах».

Указанные отчеты формируются геологическими и маркшейдерскими службами и должны использоваться бухгалтером для сверки с данными налоговых деклараций по НДС за 12 календарных месяцев года (с января по декабрь).

НК РФ предусматривает два **метода определения количества добытого полезного ископаемого**: прямой метод и косвенный метод. При прямом методе количество определяется путем непосредственного замера с помощью измерительных средств и устройств маркшейдерскими службами. При невозможности применения прямого метода применяется косвенный метод, который заключается в определении количества добытого полезного ископаемого по данным о его содержании в добытом (извлеченном) минеральном сырье. Метод определения указанного количества должен найти отражение в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения. Кроме того, особый порядок определения количества и потерь для нефти установлен в соответствии с Правилами учета нефти, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 16.05.2014 № 451.

Применяемый метод определения количества добытого полезного ископаемого зависит от технологического цикла по добыче полезного ископаемого и может меняться только в случае изменения добывающих технологий. Изменение должно быть согласовано с Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор).

Общее количество добытого полезного ископаемого состоит из двух элементов – из собственно добытого полезного ископаемого, извлеченного из недр или отвалов (отходов, потерь) и полезных ископаемых, потерянных в недрах.

Первый элемент – количество добытого (извлеченного) полезного ископаемого – это количество полезного ископаемого, выданного из недр на поверхность (а при открытых работах – вывезенного из карьера). В этот показатель включаются полезные ископаемые, добытые как при промышленной добыче, так и при добыче, сопутствующей разведке либо при проведении работ по геологическому изучению недр.

Следует учитывать, что показатель добытого полезного ископаемого включает и следующие **компоненты**:

– полезные ископаемые, которые добыты при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых;

– полезные ископаемые, остающиеся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств по причине отсутствия в РФ промышленной технологии их извлечения;

– полезные ископаемые, добытые из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств.

Второй элемент общего количества полезных ископаемых – количество потерь полезного ископаемого – представляет собой разницу между количеством погашенных в недрах запасов полезных ископаемых и количеством добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении технологического процесса по добыче полезного ископаемого, предусмотренного техническим проектом разработки месторождения.

По своему составу **фактические потери** полезных ископаемых представляют собой:

– часть балансовых запасов, не извлеченную из недр при разработке месторождения,

– полезные ископаемые, добытые и направленные в породные отвалы, оставленные в местах складирования, погрузки, первичной обработки (подготовки), на транспортных путях горного производства,

– для случаев добычи нефти и газа – потери при подготовке извлеченных из недр нефти и газа.

Фактически потерянное полезное ископаемое учитывается в целях налогообложения в том налоговом периоде, в котором проводилось измерение этих потерь.

Пример: *Налогоплательщик определяет фактические потери один раз в квартал. Количество фактически добытого полезного ископаемого (без учета потерь) составило: в январе – 200 тонн; в феврале – 240 тонн; в марте – 280 тонн. По итогам проведенных в марте измерений установлено, что количество фактических потерь за 1 квартал составило 40 тонн. В налоговой декларации за март будет отражено как количество собственно добытого полезного ископаемого – 280 тонн, так и количество фактических потерь – 40 тонн.*

Статья 339 НК РФ акцентирует внимание на особенностях определения количества добытых драгоценных металлов, драгоценных камней, полезных компонентов многокомпонентных комплексных руд, нефти.

При добыче нескольких видов полезных ископаемых необходимо учитывать количество каждого из них. Обособленный учет необходим также в случае налогообложения добытых полезных ископаемых по различным налоговым ставкам и при уплате налога с коэффициентом 0,7.

Пример. Организацией на одном месторождении добыто в налоговом периоде 850 тонн руды (включая потери полезного ископаемого), из которых фактические потери составили 90 тонн (при нормативных 85 тонн). На другом месторождении добыто 200 тонн руды, включая фактические потери 20 тонн при нормативных 15 тонн. В отношении полезных ископаемых, добытых на этом месторождении, организация вправе применить коэффициент 0,7 к сумме налога.

В данном примере из общего количества добытой руды по нулевой ставке облагаются фактические потери в пределах нормативных потерь – 100 тонн $(85 + 15)$, которые подлежат обособленному учету. По полной ставке облагается 950 тонн $[(850 + 200) - (85 + 15)]$, из которых в отношении 185 тонн $(200 - 15)$ уплата налога производится с коэффициентом 0,7. Таким образом, 185 тонн и 765 тонн $(950 \text{ тонн} - 185 \text{ тонн})$ также должны учитываться обособленно. Обособленному учету подлежат и сверхнормативные потери полезного ископаемого – 10 тонн $[(90 \text{ тонн} - 85 \text{ тонн}) + (20 \text{ тонн} - 15 \text{ тонн})]$.

Для **определения стоимости добытого полезного ископаемого** нужно знать две величины: количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого и стоимость единицы добытого полезного ископаемого. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого изложен выше. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых не производится налогоплательщиками при добыче нефти и природного газа, поскольку налоговой базой по этим полезным ископаемым является количество.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого в соответствии с нормами статьи 340 НК РФ может быть получена одним из трех методов⁷:

- исходя из цен реализации без учета государственных субвенций, компенсирующих разницу между оптовой ценой и расчетной стоимостью;
- исходя из цен реализации;
- исходя из расчетной стоимости.

Первые два способа оценки зависят от цены реализации. Третий способ оценки предполагает определение расходов налогоплательщика, связанных с добычей полезных ископаемых. Существование трех способов оценки стои-

⁷ Данный порядок не распространяется на оценку драгоценных металлов и драгоценных камней, добытых из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений. О порядке их оценки см. далее.

мости не означает, что налогоплательщик может выбрать один из них для расчета и последующего определения налоговой базы. Предположим, что в отношении какого-либо полезного ископаемого в налоговом периоде имел факт реализации хотя бы одного процента продукции, добытой в налоговом периоде или в предыдущем налоговом периоде. В таком случае оценка всего добытого в данном налоговом периоде производится по ценам реализации.

И только при полном отсутствии реализации в конкретном месяце оценка стоимости производится расчетным способом. Это следует учитывать организациям, которые имеют разветвленную сеть обособленных подразделений. Например, реализацию строительного песка осуществляет только одно обособленное подразделение дорожно-строительной организации, а остальные подразделения используют песок для строительства дорог. Налог в данном случае исчисляется по ценам реализации в отношении всего песка, добытого в целом организацией.

Чтобы определить стоимость единицы добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации необходимо выручку от реализации (без НДС и расходов по доставке покупателю) налогового периода, разделить на количество полезного ископаемого, реализованного в этом налоговом периоде. Если в конкретном налоговом периоде реализация не имела места, для расчета принимаются цены реализации предшествующего налогового периода.

Глава 26 НК РФ не устанавливает, каким образом определяется дата реализации полезного ископаемого. Поэтому применяется общий порядок признания выручки, установленный ПБУ 9/99. При определении выручки учитываются все сделки налогоплательщика по реализации добытых полезных ископаемых, по которым цена сделки определялась в данном налоговом периоде. Причем порядок расчета не зависит от того, реализованы ли полезные ископаемые на внутреннем рынке или на внешнем рынке. Выручка, которая была получена налогоплательщиком в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту РФ по курсу на дату реализации добытого полезного ископаемого.

При оценке стоимости добытых полезных ископаемых необходимо использовать следующие **первичные и сводные документы**, в которых содержится информация о стоимостных и количественных показателях реализованной продукции:

- форму бухгалтерского отчета № 2 «Отчет о финансовых результатах и их использовании»;
- главную книгу или оборотный баланс;
- журналы-ордера №№ 1, 2, 6, 8, 11, и др. и ведомости к ним (при применении журнально-ордерной формы счетоводства);

– первичные документы на отпуск готовой продукции со складов (расходные накладные, товарно-транспортные накладные на перевозку грузов автомобильным транспортом, транспортные накладные на перевозку грузов железнодорожным, водным, трубопроводным и другим транспортом);

– банковские выписки по движению денежных средств предприятия по расчетному счету, а также по валютным и другим счетам в банках и других кредитных учреждениях;

– приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу предприятия в оплату счетов на отгруженную продукцию;

– договоры на поставку готовой продукции, грузовые таможенные декларации, отчеты спецэкспортеров.

Цены реализации добытых полезных ископаемых принимаются к расчету без налога на добавленную стоимость и акциза. В случае если цены реализации добытого полезного ископаемого устанавливаются налогоплательщиком с учетом расходов по доставке до получателя, указанные цены подлежат уменьшению на суммы расходов по доставке. Статья 340 НК РФ содержит закрытый перечень этих расходов. К ним относятся расходы:

– на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;

– по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя;

– по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ.

Пример. *Налогоплательщиком добыто в налоговом периоде 560 тонн полезного ископаемого, за этот же период было реализовано 630 тонн полезного ископаемого, добытых в отчетном и предшествующие периоды, на сумму 920 000 рублей (без НДС). Сумма расходов на доставку продукции до потребителя составила 245 000 рублей*

Таким образом, стоимость единицы добытого полезного ископаемого составит 1071,43 рубля ((920 000 рублей – 245 000 рублей) : 630 тонн).

*Налоговая база по данному полезному ископаемому (стоимость) будет равна 600 000,8 рубля (560 тонн * 1071,43 рубля).*

Иные расходы выручку от реализации не уменьшают. Примером таких расходов являются расходы по доставке добытого полезного ископаемого до склада готовой продукции (до входа в магистральный трубопровод, до пункта отгрузки потребителю или на переработку, до границы раздела сетей с получателем).

Если налогоплательщик осуществляет доставку полезного ископаемого до получателя самостоятельно собственной системой магистральных трубопроводов, расходы по доставке уменьшают выручку от реализации.

Пример. Организация осуществляет добычу нефти, имеет в собственности магистральный трубопровод. За налоговый период расходы на содержание магистрального трубопровода составили 880 000 рублей. За этот налоговый период по трубопроводу было прокачено 40 000 тонн нефти, в том числе:

- 30 000 тонн собственной продукции;*
- 10 000 тонн по договорам со сторонними организациями.*

*Выручку от реализации уменьшает только сумма расходов по доставке (транспортировке) до получателя собственной продукции. Величина расходов составит 660 000 рублей [880 000 рублей * (30 000 тонн : 40 000 тонн)].*

Определение стоимости производится в отношении каждого полезного ископаемого, добытого налогоплательщиком. При этом используются цены реализации именно этого полезного ископаемого. Так, если организация добывает песок природный строительный, гальку, гравий, расчет стоимости производится по каждому из указанных полезных ископаемых исходя из цены реализации конкретного полезного ископаемого.

Если налогоплательщик получает субвенции из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью полезного ископаемого (например, при реализации природного газа, торфа, общераспространенных полезных ископаемых), выручка от реализации для целей налогообложения принимается без учета субвенций.

Третий способ оценки добытого полезного ископаемого, как уже говорилось, применяется при полном отсутствии реализации этого полезного ископаемого в налоговом периоде.

Расчетная стоимость полезного ископаемого представляет собой сумму расходов на добычу полезных ископаемых. Перечень расходов приведен в пункте 4 статьи 340 НК РФ. Содержание перечня и изложенный в указанной статье порядок признания расходов вызывает неоднозначные толкования. Сомнение вызывает и наличие логики в описании этого способа оценки. Тем не менее, при применении этого метода нужно принимать во внимание экономическую сущность НДС, которым в соответствии со статьей 3 НК РФ должен обладать любой налог и сбор.

При определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых учитываются две **группы расходов**. Во-первых, это расходы, прямо поименованные в подпунктах 1 – 7 части третьей пункта 4 статьи 340 НК РФ, к ним относятся:

- материальные расходы, осуществленные налогоплательщиком при добыче полезных ископаемых;
- расходы на оплату труда работников, занятых при добыче полезных ископаемых;
- амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу, связанному с добычей полезных ископаемых;
- расходы на ремонт основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, связанных с добычей полезных ископаемых, а также с консервацией и расконсервацией добычных производственных мощностей и объектов;
- прочие расходы, связанные с добычей полезных ископаемых (расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, проценты по долговым обязательствам).

Вторую группу составляют расходы все прочие расходы, являющиеся косвенными расходами. Это расходы, которые поименованы в статьях 262, 266, 267 и 268 НК РФ:

- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;
- расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- расходы при реализации товаров.

Для того, чтобы определить, какая величина расходов приходится на добытые полезные ископаемые, сначала нужно определить долю прямых расходов по добыче в общей сумме прямых расходов. На полученную долю умножается общая сумма расходов по статьям 262, 266, 267 и 268 НК РФ за соответствующий налоговый период.

Следует иметь в виду, что под прямыми расходами, равно как и под косвенными расходами, подразумеваются расходы в том понятии, которое дано им главой 25 НК РФ. Поэтому, как видно, и в первой группе расходов (то есть расходов, которые приведены в подп. 1 – 7 п. 4 ст. 340 НК РФ) присутствуют и прямые и косвенные расходы. Налогоплательщик может обеспечить отдельный учет отдельных видов косвенных расходов на добычу и на осуществление иных видов деятельности. Но есть косвенные расходы, которые должны распределяться в вышеприведенном порядке – через долю прямых расходов на добычу в общей сумме прямых расходов. К таким расходам относятся, например расходы на управление организацией.

При добыче нескольких полезных ископаемых расчетный метод оценки применяется в отношении тех из них, которые не были реализованы в налоговом периоде. Для этого нужно определить общую сумму всех расходов на добычу всех полезных ископаемых. Сумма расходов на добычу конкретного полезного ископаемого определяется пропорционально количеству этого полезного ископаемого в общем количестве всех добытых полезных ископаемых.

Пример. Организация, которая является собственником объектов Единой системы газоснабжения, добывает природный газ и песчано-гравийную смесь, используемую для отсыпки дорог к скважинам. За налоговый период июнь 2014 года организацией добыто газа 280 000 000 куб. м., песчано-гравийной смеси – 1 000 000 куб. м. Часть добытого природного газа реализована по цене 380 рублей за 1 000 куб. м. (без учета НДС и за вычетом расходов по доставке). Песчано-гравийная смесь полностью использована организацией в производственных целях.

Сумма прямых расходов организации за налоговый период составила 3 200 000 рублей, в том числе расходы по добыче полезных ископаемых – 2 900 000 рублей. Общая сумма косвенных расходов – 820 000 рублей

1) Налогообложение природного газа производится исходя из его количества независимо от наличия факта реализации, сумма налога составит 174 160 000 000 рублей (622 руб. за 1 000 куб. м × 280 000 000 куб. м.);

2) По песчано-гравийной смеси определяется расчетная стоимость:

– доля прямых расходов, связанных с добычей всех полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов составит 0,91 (2 900 000 рублей : 3 200 000 рублей).

– сумма косвенных расходов, связанных с добычей полезных ископаемых, составляет 746 200 рублей (820 000 рублей × 0,91).

– общая сумма расходов по добыче полезных ископаемых 3 646 200 рублей (2 900 000 рублей + 746 200 рублей).

– доля количества добытой песчано-гравийной смеси в общем количестве добытых полезных ископаемых составляет 0,00356 (1 000 000 куб. м. : (280 000 000 куб. м. + 1 000 000 куб. м.).

Расчетная стоимость песчано-гравийной смеси равна 12 980 рублей (3 646 200 рублей × 0,00356).

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого – 0,01298 рубля (12 980 рублей : 1 000 000 куб. м.).

Сумма налога по песчано-гравийной смеси составит 713,9 руб. (12 980 руб. × 5,5 процента).

Пункты 5 и 6 статьи 340 НК РФ устанавливают особый порядок оценки стоимости концентратов, содержащих драгоценные металлы, и драгоценных камней, а статья 340.1 – нефти, газа горючего природного и газового конденсата, добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья.

Статьей 342 НК РФ установлено три **типа налоговых ставок**:

- ставка 0 процентов (0 рублей);
- адвалорные (пропорциональные) ставки;
- специфические ставки.

Нулевые ставки (ставки в размере 0 рублей и 0 процентов), применяются к полезным ископаемым, технические условия по добыче которых не позволяют обеспечить их полное извлечение либо извлечение которых в техническом или экономическом аспекте не вполне целесообразно. НК РФ предусматривает ряд оснований, по которым налогоплательщик вправе применять нулевую налоговую ставку. Поэтому налогоплательщик должен раздельно учитывать количество полезных ископаемых, облагаемых по различным ставкам. К полезным ископаемым, добыча которых облагается по нулевым ставкам, относятся:

- полезные ископаемые в пределах величины нормативных потерь. Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921 обязанности по утверждению нормативов потерь твердых полезных ископаемых возложены на недропользователей, углеводородного сырья – на Минэнерго России. Об утвержденной величине нормативов потерь твердых полезных ископаемых недропользователи информируют территориальные налоговые органы в 10-дневный срок со дня их утверждения. Минэнерго России в такой же срок информирует управления ФНС России по субъектам Российской Федерации об утвержденных нормативах потерь нефти, газа и газового конденсата.– попутный газ;

- подземные промышленные воды, которые извлекаются в связи с разработкой других видов полезных ископаемых и при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

- полезные ископаемые из некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых. Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляет Федеральное агентство по недропользованию (Роснедра) на основании постановления Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 899. Данная норма не распространяется на случаи ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения. О принятом решении по отнесению запасов полезных ископаемых к некондиционным Федеральное агентство по недропользованию извещает Федеральную налоговую службу в 10-дневный срок со дня принятия решения;

- полезные ископаемые, которые остаются во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения;

- полезные ископаемые, которые добыты 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. Указанные нормативы утверждаются в составе проектной документации, что установлено постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2001 г. № 899;

– минеральные воды, используемые налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;

– подземные воды, которые используются исключительно в сельскохозяйственных целях;

- нефть, олово, газ, конденсат, добытые на определенных территориях в пределах установленных НК РФ объемов добычи и сроков разработки запасов.

Если в налоговой декларации налогоплательщик впервые указывает количество полезного ископаемого, облагаемого по нулевой ставке, к декларации прилагаются документы, которые подтверждают правомерность применения нулевой ставки (решения об отнесении запасов полезных ископаемых к некондиционным, об утверждении нормативов содержания полезных ископаемых в отходах и т.д.).

Адвалорные (пропорциональные) и специфические налоговые ставки установлены, в основном, по видам полезных ископаемых и по отдельным полезным ископаемым (см. Таблицу 1).

Таблица 1. Ставки НДС

| Наименование полезных ископаемых, видов полезных ископаемых | Налоговая ставка |
|--|------------------|
| 1 | 2 |
| калийные соли | 3,8 процента |
| торф; уголь каменный; уголь бурый; антрацит и горючие сланцы; апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды | 4,0 процента |
| кондиционные руды черных металлов | 4,8 процента |
| сырье радиоактивных металлов; горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд); неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии; соль природная и чистый хлористый натрий; подземные промышленные и термальные воды; нефелины, бокситы | 5,5 процента |

Продолжение таблицы

| | |
|--|--|
| горнорудное неметаллическое сырье; битуминозные породы; концентраты и другие полупродукты, содержащие золото; иные полезные ископаемые, не указанные в других группах | 6,0 процента |
| концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота); драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота); кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья | 6,5 процента |
| кондиционных руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых многокомпонентные комплексные руды (за исключением добытых в Красноярском крае); полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов; природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни | 8,0 процента |
| нефть | 919 рублей за 1 тонну ⁸ |
| многокомпонентные комплексные руды, добытые в Красноярском крае: - руды, содержащие медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы. - иные руды | 730 рублей за 1 тонну 270 рублей за 1 тонну |
| газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья | 42 рубля за 1 тонну ⁹ |
| газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья | 35 рублей за 1 000 куб. м ²⁵ |

⁸ Указано базовое значение ставки для нефти, за исключением добытой на новых морских месторождениях углеводородного сырья. Ставка уточняется на ряд коэффициентов.

⁹ Указаны базовые значения ставок для газового конденсата и газа горючего природного, за исключением добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья. Окончательная ставка определяется по формуле.

Продолжение таблицы

| | |
|--|--|
| Уголь 10: антрацит; уголь коксующийся; уголь бурый; уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого | 47 рублей за 1 т 57 рублей за 1 т 11 рублей за 1 т 24 рубля за 1 т |
| Нефть, газ горючий природный и газовый конденсат, добытые на новых морских месторождениях углеводородного сырья | От 1 до 30 процентов в зависимости от вида полезного ископаемого и территории добычи |

При добыче отдельных видов твердых полезных ископаемых (в том числе угля) ставки применяются с понижающими коэффициентами, установленными в зависимости от регионов добычи и условий добычи.

Пункт 2 статьи 342 НК РФ предусматривает также возможность уплаты налога с понижающим коэффициентом 0,7. Применять понижающий коэффициент имеют право налогоплательщики, которые провели поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых за счет собственных средств либо полностью возместили все расходы государства на эти цели.

Обязательным условием получения права на применение коэффициента 0,7 является освобождение от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений. Факт освобождения должен быть отражен в лицензионных соглашениях на право пользования недрами по состоянию на 01 июля 2001 г.

2.4 Порядок исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация. Бухгалтерский и налоговый учет

В соответствии со статьей 343 НК РФ **сумма налога** исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому полезному ископаемому, добытому в этом периоде, в том числе и по попутным компонентам. Налог исчисляется перемножением двух показателей – налоговой базы и налоговой ставки, в том числе и нулевой. При наличии права на применение понижаю-

¹⁰ Базовые ставки по видам угля уточняются на значение коэффициента-дефлятора, который определяется ежеквартально.

шего коэффициента 0,7 полученный результат дополнительно умножается на этот коэффициент.

Налог исчисляется в отношении всех полезных ископаемых, которые:

– добыты из недр (отходов, потерь) в соответствующем налоговом периоде, то есть в отношении которых завершен весь комплекс технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых. Кроме того, полезные ископаемые должны быть доставлены до склада готовой продукции;

– заключены в минеральном сырье, добытом из недр и реализованном (использованном на собственные нужды) в налоговом периоде.

Уплата налога производится по месту нахождения каждого участка недр. Напомним, что место нахождения участка недр определяется как территория субъекта РФ. Поэтому при нахождении участков недр на территории одного субъекта РФ организация или индивидуальный предприниматель, осуществляющий добычу полезных ископаемых, может уплатить налог по месту постановки на налоговый учет в качестве налогоплательщика, то есть по месту нахождения (месту жительства). Если участки недр находятся на территориях различных субъектов РФ, то налог уплачивается по месту нахождения каждого участка пропорциональное доле полезного ископаемого, добытого в каждом субъекте РФ.

***Пример.** Организация добывает подземную минеральную воду на двух участках недр, находящихся в различных субъектах РФ.*

В налоговом периоде на участках недр добыто соответственно 270 тыс. куб. м и 560 тыс. куб. м воды. Цена реализации 1 тыс. куб. м воды в данном налоговом периоде составила 50 рублей (без НДС).

Таким образом, общее количество полезного ископаемого, добытого налогоплательщиком, составляет 830 тыс. куб. м (270 + 560). Доля полезного ископаемого, добытого на территории первого субъекта РФ, в общем количестве составляет 0,325 (270 : 830), доля второго, соответственно, – 0,675 (560 : 830).

Исчисление налога производится исходя из общего количества воды – 830 тыс. куб. м: налоговая база составит 41 500 рублей (830 тыс. куб. м × 50 рублей), и при налоговой ставке 7,5 процента сумма налога будет равна 3 112,5 рублей.

Из общей суммы подлежит уплате в первом субъекте РФ 1 011,56 рубля (3 112,5 рублей × 0,325), во втором – 2 100,94 рубля (3 112,5 × 0,675.)

При добыче полезных ископаемых за пределами территории РФ сумма налога уплачивается налогоплательщиком по месту нахождения (месту жительства).

Уплата налога осуществляется раздельно по каждому полезному ископаемому, в отношении которого за данный налоговый период исчислен налог. Предельный срок уплаты налога определен статьей 344 НК РФ как 25 число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Правила представления налоговой декларации установлены статьей 345 НК РФ. Появление обязанности по уплате налога на добычу полезных ископаемых непосредственно обусловлено началом добычи из недр полезных ископаемых (извлечением их из отходов (потерь)). Поэтому и первая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых должна представляться за тот налоговый период, в котором была начата добыча полезных ископаемых по конкретной лицензии.

Форма налоговой декларации по НДС утверждена приказом ФНС России от 20 декабря 2018 г. № ММВ-7-3/827@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронном виде и порядка ее заполнения». Предельный срок представления налоговой декларации не совпадает с предельным сроком уплаты налога – декларация должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация представляется за каждый отдельно взятый период, а не нарастающим итогом с начала года.

***Пример.** Если лицензия на право пользования недрами для геологического изучения и добычи полезных ископаемых в геологическом фонде зарегистрирована 10 июня 2013 г., а добыча начата 15 апреля 2014 г., первая налоговая декларация представляется за апрель 2014 г. не позднее 31 мая 2014 г.*

Если же в указанном примере добыча полезных ископаемых велась и в 2013 г., но в отдельные налоговые периоды 2014 г. полезные ископаемые не добывались (например, при сезонной добыче), налоговая декларация должна быть представлена по форме, утвержденной приказом Минфина России от 10 июля 2007 г. № 62н «Об утверждении формы единой (упрощенной) налоговой декларации и порядка ее заполнения».

Организацией декларация представляется в налоговый орган, в котором она состоит на учете по месту нахождения, а индивидуальным предпринимателем – в налоговый орган по месту постановки на учет по месту жительства. Организации, состоящие на учете в межрегиональных и межрайонных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, представляют налоговые декларации в указанные инспекции. В налоговые органы по месту нахождения участка недр декларация не представляется. Иностранные организации представляют декларации в налоговый орган по месту осуществления добычи через отделение иностранной организации.

Исчисленные суммы НДС отражаются по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисленные суммы НДС отражаются показываються по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

ВОПРОСЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Понятие пользователей недрами и налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых.
2. Основные этапы развития системы платежей недропользователей и налогообложения добычи полезных ископаемых в Российской Федерации.
3. Порядок постановки на налоговый учет налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых.
4. Понятие добытого полезного ископаемого для целей налогообложения. Виды полезных ископаемых.
5. Определение объектов налогообложения НДС, налоговой базы.
6. Элементы налогообложения: порядок и срок уплаты налога на добычу полезных ископаемых.
7. Порядок и сроки представления декларации, их особенности.
8. Особенности определения налоговой базы по видам добытых полезных ископаемых.
9. Методы и способы определения количества и стоимости добытого полезного ископаемого.
10. Элементы налогообложения НДС: налоговый период, налоговые ставки по видам полезных ископаемых.
11. Порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых.
12. Случаи и условия применения налоговой ставки НДС 0 процентов (0 рублей).
13. Порядок заполнения декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, в т.ч. при добыче нескольких видов полезных ископаемых, при добыче на территории нескольких субъектов Российской Федерации.

Практическое задание 1. Организация зарегистрирована в Тюменской области и получила лицензию на добычу нефти на участке недр, расположенном в Тюменской области и в Ханты-Мансийском автономном округе, в котором добыча полезных ископаемых осуществляется на территории двух муниципальных образований, курируемых различными налоговыми органами. В каком порядке осуществляется постановка на учет организации в качестве налогоплательщика НДС?

Практическое задание 2. Индивидуальный предприниматель накопил тележку песка в карьере и посыпал дорожки на своем приусадебном участке. Кроме того, он осуществляет промышленную добычу полезного ископаемого на основании лицензии на добычу. Имеет ли здесь место объект налогообложения по НДС?

Практическое задание 3. Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых за январь 2018 года была представлена налогоплательщиком-организацией в налоговый орган по месту своего нахождения 28.02.2018. В тот же день была перечислена сумма налога 90 000 руб. в соответствии с декларацией по месту нахождения участка недр. Подлежит ли налогоплательщик в данном случае привлечению к ответственности за непредставление в срок налоговой декларации, санкциям за неуплату в срок налога, в каком размере?

Практическое задание 4. Организация добывает многокомпонентную комплексную руду, а также оказывает услуги сторонним организациям по изучению недр. За месяц добыто 200 т руды. Реализации руды ни в этом месяце, ни в предыдущем не было. Расходы, связанные с добычей руды, составили: оплата труда – 5 500 000 руб., суммы начисленной амортизации – 550 000 руб., материальные расходы – 350 000 руб., другие прямые расходы, связанные с добычей руды – 300 000 руб., расходы в незавершенном производстве отсутствуют. Прямые расходы, связанные с изучением недр – 1 840 000 руб. Косвенные расходы за этот же месяц составили всего 1 290 000 руб. Определите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате в бюджет
