

Раздел 4. ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ ПРИ ДОБЫЧЕ ТВЕРДЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

В настоящем разделе рассматриваются элементы НДС применительно к твердым полезным ископаемым как самостоятельной группе полезных ископаемых, так и к отдельным видам полезных ископаемых.

4.1 Твердые полезные ископаемые: понятие и налоговый потенциал

Основными типами классификации полезных ископаемых являются классификация по фазовому составу с выделением групп твердых, жидких и газообразных полезных ископаемых и классификация по промышленному использованию, которая предусматривает выделение групп металлических, неметаллических, горючих (каустобиолиты) и газо-гидроминеральных полезных ископаемых.

Твердые полезные ископаемые представлены десятками видов, объединяемых в группы по различным критериям: металлическое, строительное, горно-химическое сырье, драгоценные камни, соли и т.д.

Твердые полезные ископаемые являются сырьем для металлургической промышленности, строительной индустрии, химической промышленности, энергетики и иных отраслей экономики.

В составе твердых полезных ископаемых можно выделить две основных подгруппы: металлические и неметаллические полезные ископаемые.

Металлические полезные ископаемые включают:

- товарные руды металлов, за исключением драгоценных металлов;
- полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд;
- драгоценные металлы;
- сырье редких металлов;
- сырье радиоактивных металлов.

Неметаллические полезные ископаемые:

- горючие полезные ископаемые;
- горно-химическое сырье;
- горнорудное сырье;
- строительное сырье;
- полудрагоценные камни;
- драгоценные камни;
- соли.

Приведенные подгруппы металлических и неметаллических полезных ископаемых включают конкретные виды полезных ископаемых, например уголь каменный, торф, товарные руды железа, товарные руды меди, плавиковый шпат, кварциты, сырье рассеянных элементов, песчано-гравийные смеси, аметист, алмазы, хлористый натрий, сырье урана.

Существует три **типа минерального сырья**, которое является источником твердых полезных ископаемых:

- извлекаемое из недр металлическое, неметаллическое и горючее твердое минеральное сырье;

- иные типы минерального сырья, извлекаемого из недр. Например, в углеводородном сырье содержатся сера и металлы, в промышленных водах – в незначительных концентрациях металлы и иные твердые полезные компоненты;

- техногенные месторождения минеральных ресурсов – вторичные запасы полезных ископаемых, образовавшиеся в результате разработки первичных запасов, извлеченных из недр. К их числу относятся также полезные компоненты, вскрышные и вмещающие породы, содержащиеся в отходах горнодобывающего и горно-перерабатывающего производства.

На территории Российской Федерации выявлены в промышленных масштабах практически все виды твердых минеральных ресурсов и по объемам производства отраслей горнодобывающей промышленности Российская Федерация делит пятое-шестое места с Канадой после США, Китая, Австралии и ЮАР. Доля Российской Федерации в мировых разведанных запасах приведена в таблице 11.

**Таблица 11. Доля Российской Федерации
в мировых разведанных запасах**

Вид полезного ископаемого	Доля от мировых запасов, %
Алмазы	34,6
Палладий	23,9
Уголь	19,0
Калийные соли	18,1
Титан	17,0
Железные руды	15,8
Никель	14,0
Серебро	12,9
Золото	9,8
Платина	6,2
Медь	6,0

В структуре минерально-сырьевой базы Российской Федерации доминирует стоимость топливно-энергетических ресурсов – 80 процентов, на нерудное сырье приходится 12 процентов, на металлические полезные ископаемые – 8 процентов.

На период до 2020 года Минприроды России прогнозирует поступательное увеличение объемов добычи основных видов полезных ископаемых (таблица 12):

Таблица 12. Объемы добычи основных видов полезных ископаемых в Российской Федерации

Полезное ископаемое	2002 год	2004 год	2010 год	2020 год
Угли, млн. т.	270	300	335	440
Железные руды, млн. т.	223	250	260	280
Золото, т.	166	167	185	190
Алмазы, млн. долл. США	1500	1900	2300	3000
Медь, тыс. т.	700	751	820	910
Платиноиды, т.	135	150	170	195
Никель, тыс. т.	320	330	360	420
Фосфатные руды, тыс. т. P_2O_5	4170	4130	4400	7000
Калийные соли, тыс. т. K_2O	4200	4800	5500	6650

Перспективы дальнейшего увеличения добычи твердых полезных ископаемых в России во многом определяются состоянием ее минерально-сырьевой базы: количеством, качеством и географическим распределением пригодных к рентабельной отработке запасов минерального сырья, а также возможностью их воспроизводства за счет прогнозных ресурсов и уровнем государственной поддержки геологической отрасли.

Вместе с тем, минерально-сырьевая база страны по твердым полезным ископаемым обладает относительно низкой инвестиционной привлекательностью по причине неблагоприятного географо-экономического размещения многих месторождений полезных ископаемых и относительно невысокого качества минерального сырья, соответственно, его низкой конкурентоспособности.

Добыча и переработка полезных ископаемых составляет основу налоговых поступлений всех наиболее экономически развитых субъектов Российской Федерации.

ской Федерации, при этом наибольшая доля администрируемых налоговыми органами налогов добывающих отраслей наблюдается в регионах с преобладающим потенциалом углеводородного сырья – нефти, газа, конденсата (таблица 13).

Таблица 13. Доля налогов отраслей по добыче твердых полезных ископаемых по отдельным субъектам Российской Федерации

Субъект Российской Федерации	Основные полезные ископаемые, добываемые в субъекте Российской Федерации	Доля налогов, уплаченных отраслями по добыче полезных ископаемых, %
Ненецкий автономный округ	Нефть	90,6
Ханты-Мансийский автономный округ	Нефть	86,8
Ямало-Ненецкий автономный округ	Газ горючий природный	86,1
Республика Саха (Якутия)	Алмазы, углеводородное сырье, драгоценные металлы, уголь	72,1
Астраханская область	Газ горючий природный	64,6
Республика Карелия	Железные руды	56,3
Кемеровская область	Уголь	55,0
Белгородская область	Железные руды	52,8
Республика Хакасия	Драгоценные металлы, цветные металлы	51,6
Мурманская область	Железные руды, многокомпонентные руды	37,4
В целом Россия		35,9

При этом необходимо иметь в виду, что доля налогов отраслей по добыче твердых полезных ископаемых в общей сумме налогов и обязательных платежей всех добывающих отраслей за 2011 год составила всего 2,4 процента (остальные 97,6 процента приходится на нефтегазовые отрасли). Доля НДС в консолидированном бюджете Российской Федерации в 2012 г. составила 22,7 процента, в федеральном бюджете – 47,3 процента, налог явля-

ется основным налоговым источником бюджетной системы. Поступления НДС от твердых полезных ископаемых составляют 2,4 процента.

Главой 26 Налогового кодекса установлен особый порядок определения таких элементов НДС при добыче твердых полезных ископаемых, как объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления налога.

Объект налогообложения определяется в общеустановленном порядке как полезное ископаемое, добытое из недр, отходов и потерь горнодобывающей промышленности, а также на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации.

В соответствии со статьей 336 Налогового кодекса объектом налогообложения применительно к твердым полезным ископаемым не признаются **общераспространенные полезные ископаемые**, добываемые индивидуальными предпринимателями, используемые ими на собственные нужды.

К **видам твердых полезных ископаемых** в целях налогообложения в соответствии со статьей 337 Налогового кодекса относятся:

- горючие сланцы;
- уголь¹: антрацит; уголь коксующийся; уголь бурый; уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого;
- торф;
- товарные руды: черных металлов (железо, марганец, хром); цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках); редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий); многокомпонентные комплексные руды;
- полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);
- горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные

¹Отнесение угля к определенным видам производится в соответствии с классификацией, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 20.06.2011 № 486.

породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

– горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полевшпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пиррофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

– битуминозные породы (за исключением углеводородного сырья);

– сырье редких металлов (рассеянных элементов) (в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

– неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

– кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);

– природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

– концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

– соль природная и чистый хлористый натрий;

– сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

В соответствии со статьей 338 Налогового кодекса налоговая база по НДС при добыче антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого определяется как количество добытого угля.

При добыче иных твердых полезных ископаемых налоговой базой является их стоимость. Эта стоимость определяется как произведение количества добытого за налоговый период полезного ископаемого на стоимость единицы добытого полезного ископаемого за этот же налоговый период.

Количество добытых твердых полезных ископаемых определяется в общем порядке, однако статьей 339 Налогового кодекса установлены особенности определения количества следующих видов твердых полезных ископаемых: драгоценных металлов, драгоценных камней и попутных компонентов многокомпонентных комплексных руд.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». Налоговая база по самородкам драгоценных металлов, которые не подлежат переработке, определяется отдельно.

Количество добытых драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней, Указанные операции проводятся в соответствии Федеральным законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». При этом налоговая база по уникальным драгоценным камням определяется отдельно.

Количество добытых полезных компонентов, содержащихся в добытой многокомпонентной комплексной руде и признаваемых самостоятельным видом полезного ископаемого, определяется как количество компонента руды в химически чистом виде.

Стоимость добытых твердых полезных ископаемых определяется в общеустановленном порядке, за исключением драгоценных металлов и драгоценных камней, по которым статьей 340 Налогового кодекса установлены особенности определения стоимости.

Полезным ископаемым при разработке коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений драгоценных металлов признаются концентраты и иные полупродукты, содержащие драгоценные металлы. В то же время объектом сделок, как правило, является продукция обрабатывающей промышленности – химически чистый металл после аффинажа, то есть металл, произведенный из указанных концентратов и полупродуктов (без примесей).

В связи с этим для определения стоимости добытых за налоговый период драгоценных металлов используются сложившиеся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде цены реализации химически чистых

металлов без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенные на расходы налогоплательщика по аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При отсутствии цен реализации химически чистого металла в налоговом периоде используются цены реализации соответствующего металла в ближайшем из предыдущих налоговых периодов.

Стоимость единицы химически чистого металла за налоговый период определяется как результат деления стоимости реализованного химически чистого металла на его количество.

Для определения стоимости единицы добытого драгоценного металла (концентрата или иного полупродукта), который является объектом налогообложения, стоимость единицы химически чистого металла за вычетом расходов на аффинаж и доставку до получателя умножается на долю содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого (в натуральных измерителях), определяемую по данным аффинажного завода.

Для окончательного расчета стоимости всего добытого концентрата или иного полупродукта, содержащего драгоценные металлы, стоимость единицы добытого драгоценного металла умножается на его количество.

Стоимость добытых драгоценных камней определяется исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с Федеральным законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях».

Стоимость добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, производится отдельно исходя из цен их реализации без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

Ставки НДС в размере 0 процентов (0 рублей), предусмотренные пунктом 1 статьи 342 Налогового кодекса, при добыче твердых полезных ископаемых применяются в общем порядке.

При этом по твердым полезным ископаемым установлен особый порядок утверждения нормативов потерь, в пределах которых налогообложение осуществляется по налоговой ставке 0 процентов (0 рублей).

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 № 921 нормативы потерь твердых полезных ископаемых (включая общераспространенные полезные ископаемые) при добыче рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ и утверждаются недропользователем в составе проектной документации, подготовленной и согласованной в соответствии со статьей 23.2 Закона Российской Федерации «О недрах».

Сведения об утвержденных нормативах потерь с протоколом согласования проектной документации недропользователь направляет в территориальный орган Федеральной налоговой службы, в котором он состоит на налоговом учете, в 10-дневный срок со дня их утверждения.

В последующем при подготовке годовых планов развития горных работ (годовых программ работ) утвержденные нормативы потерь твердых полезных ископаемых уточняются в зависимости от конкретных горно-геологических условий, применяемых схем, способов и систем разработки участка месторождения, планируемого к разработке в предстоящем году.

Уточненные нормативы потерь твердых полезных ископаемых, которые не превышают по величине нормативы, утвержденные в составе проектной документации, ежегодно недропользователь утверждает самостоятельно.

Если же уточненные нормативы превышают по величине нормативы, утвержденные в составе проектной документации, уточненные значения недропользователь утверждает после согласования с Федеральной службой по надзору в сфере природопользования (по твердым полезным ископаемым, за исключением общераспространенных полезных ископаемых) либо с органами государственной власти субъектов Российской Федерации (по общераспространенным полезным ископаемым).

Например, на 2012 год налогоплательщиком в составе проектной документации норматив потерь добычи фосфоритовой руды был утвержден в размере 10,5 процента. При составлении плана горных работ на 2013 год налогоплательщиком определен норматив потерь фосфоритовой руды в размере 11,0 процента. В данном случае налогоплательщик должен обратиться в Росприроднадзор для согласования более высокой величины норматива потерь и, в случае согласования этой величины, утвердить ее и сведения направить в орган Федеральной налоговой службы.

Сведения об уточненных нормативах потерь недропользователь направляет в территориальный орган Федеральной налоговой службы, в котором он состоит на налоговом учете, с письмом, подтверждающим согласование нормативов потерь, в 10-дневный срок со дня их утверждения.

Исключением из общего порядка является утверждение нормативов потерь по месторождениям, срок разработки которых не превышает 5 лет (без учета периода подготовки месторождения к промышленной эксплуатации). В этом случае нормативы потерь полезных ископаемых при их добыче включаются в состав технического проекта на разработку месторождения на весь период разработки месторождения и впоследствии не уточняются.

В большей степени к твердым полезным ископаемым применима и норма о применении **нулевой ставки НДС** при добыче полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отва-

лах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения, а также полезных ископаемых, добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2001 № 899 утверждены Правила отнесения запасов полезных ископаемых кнекондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горно-добывающего и перерабатывающего производства.

В соответствии с данными Правилами нормативы содержания твердых полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горно-добывающего и перерабатывающего производства, определяются как производные величины от показателей извлечения полезных ископаемых при добыче или переработке минерального сырья, согласованных и утвержденных в составе проектной документации (технического проекта) горно-добывающего или перерабатывающего производства.

Ставка НДС 0 процентов установлена для добычи кондиционных руд олова, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Дальневосточного федерального округа. Данная льгота действует в период с 1 января 2013 года по 31 декабря 2022 года включительно и является стимулом для разработки национальных запасов, являющихся одними из крупнейших в мире, но расположенных в отдаленных и неосвоенных местностях.

При отсутствии оснований для применения ставок НДС 0 процентов (0 рублей) применяются **ставки**, установленные пунктом 2 статьи 342 Налогового кодекса по группам твердых полезных ископаемых, их конкретным видам или конкретным полезным ископаемым в следующих размерах:

- 3,8 процента при добыче калийных солей;
- 4,0 процента при добыче торфа; горючих сланцев; апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;
- 4,8 процента при добыче кондиционных руд черных металлов;
- 5,5 процента при добыче сырья радиоактивных металлов; горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд); неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии; соли

природной и чистого хлористого натрия; подземных промышленных и термальных вод; нефелинов, бокситов;

– 6,0 процента при добыче горнорудного неметаллического сырья; битуминозных пород; концентратов и других полупродуктов, содержащих золото; иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки;

– 6,5 процента при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота); драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота); кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;

– 8,0 процента при добыче кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых; многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов; природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней;

– 47 рублей за 1 тонну добытого антрацита;

– 57 рублей за 1 тонну добытого угля коксующегося;

– 11 рублей за 1 тонну добытого угля бурого;

– 24 рубля за 1 тонну добытого угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого.

Указанные ставки применяются с учетом следующих особенностей, установленных по углю; кондиционным рудам олова; кондиционным рудам черных металлов; твердым полезным ископаемым, добытым на территории отдельных субъектов Российской Федерации (за исключением общераспространенных полезных ископаемых).

Уголь. Специфические ставки НДС, установленные для антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля иных видов, в целях установления реального уровня налоговых изъятий умножаются на коэффициенты-дефляторы, действующие в соответствующем налоговом периоде, с учетом коэффициентов-дефляторов, установленных ранее. Коэффициенты определяются по каждому виду угля ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывают изменение цен на уголь в Российской Федерации за предыдущий квартал,

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 03.11.2011 № 902 коэффициенты-дефляторы определяются Министерством экономического развития Российской Федерации (Минэкономразвития

России), которое публикует их в «Российской газете» не позднее 1-го числа 2-го месяца квартала, на который определяются коэффициенты-дефляторы.

Методика определения указанных коэффициентов-дефляторов утверждена приказом Минэкономразвития России от 27 декабря 2011 г. № 763. Коэффициенты-дефляторы утверждаются в натуральных измерителях с округлением до третьего знака после запятой, на этом основании согласно письму Минфина России от 13.03.2013 № 03-06-06-01/7401 ставка НДС округляется до третьего знака после запятой.

*Например, налогоплательщик должен исчислить налог при добыче антрацита за апрель 2012 года. Коэффициент-дефлятор на 1 квартал 2012 года по антрациту установлен в размере 0,994, на 2 квартал 2012 года – 1,033. Ранее коэффициенты-дефляторы не устанавливались. Базовая ставка НДС, установленная по антрациту – 47 руб./т, при исчислении налога за апрель 2012 года будет применяться с коэффициентом-дефлятором 0,994, установленным на 2 квартал 2012 года, а также с коэффициентом-дефлятором 1,033, установленным на 1 квартал 2012 года: $47 * 0,994 * 1,033 = 48,25969$ руб./т. Округленная ставка составит 48,260 руб./т.*

Кондиционные руды олова. Добыча кондиционных руд олова на участках недр, расположенных на территории Дальневосточного федерального округа, как уже отмечено выше, в течение 2013-2017 гг. облагается по ставке 0 процентов.

Кондиционные руды черных металлов. При добыче кондиционных руд черных металлов ставка НДС в период с 1 января 2014 года по 31 декабря 2023 года применяется с коэффициентом, характеризующим способ добычи указанных руд $K_{\text{подз}}$, порядок определения которого установлен статьей 342.1 Налогового кодекса.

Данный коэффициент имеет два значения: 0,1 и 1.

Коэффициент $K_{\text{подз}}$ равный 0,1 направлен на повышение рентабельности запасов, разрабатываемых подземным способом, и применяется при соблюдении двух условий:

- добыча руд черных металлов осуществляется на участке недр, на котором балансовые запасы руд черных металлов для отработки подземным способом составляют более 90 процентов балансовых запасов руд черных металлов на этом участке недр по состоянию на 1 января 2012 года;

- добычу кондиционных руд черных металлов на этом участке недр предполагается полностью завершить не позднее 1 января 2024 года.

Если по состоянию на 1 января 2024 года налогоплательщик не завершил добычу кондиционных руд черных металлов на участке недр, на котором применялся коэффициент $K_{\text{подз}}$ равный 0,1, сумма НДС подлежит пе-

перерасчету исходя из коэффициента $K_{\text{подз}}$ равного 1. Перерасчет налога производится за весь период применения коэффициента $K_{\text{подз}}$ равного 0,1. Кроме суммы доначисленного НДС при уплате в бюджет подлежит сумма пени, которая рассчитывается по ставке, равной одной трехсотой действующей в этот период ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

*Например, согласно проектной документации налогоплательщик, осуществляющий добычу хромитовых руд подземным способом с 15 мая 2013 года, должен завершить разработку месторождения в августе 2023 года. Налогоплательщик применяет коэффициент $K_{\text{подз}}=0,1$ к ставке НДС (0,1 * 4,8 процента) начиная с мая 2013 года. Вместе с тем, по технологическим причинам добыча полезного ископаемого завершена в июле 2024 года. Налогоплательщик должен произвести перерасчет суммы НДС с учетом коэффициента $K_{\text{подз}}=1$ (1 * 4,8 процента) за все налоговые периоды начиная с мая 2013 года.*

В таком же порядке производится перерасчет налога и уплата пени в случае, если налогоплательщик самостоятельно отказался от применения коэффициента равного 0,1.

В иных случаях налогоплательщики применяют к ставке НДС при добыче кондиционных руд черных металлов коэффициент $K_{\text{подз}}$ равный 1.

Твердые полезные ископаемые, добытые на территории отдельных субъектов Российской Федерации (за исключением общераспространенных полезных ископаемых).

С 1 января 2014 года Налоговый кодекс дополнен статьей 342.3, которая устанавливает порядок применения коэффициента, характеризующего территорию добычи полезного ископаемого Ктд, к ставке налога, установленной по конкретному виду полезного ископаемого. Указанный коэффициент применяется участником регионального инвестиционного проекта, направленного на добычу полезных ископаемых. Региональным инвестиционным проектом в целях налогообложения признается инвестиционный проект, целью которого является производство товаров и который осуществляется на следующих территориях: Республика Бурятия, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Забайкальский край, Камчатский край, Приморский край, Хабаровский край, Амурская область, Иркутская область, Магаданская область, Сахалинская область, Еврейская автономная область, Чукотский автономный округ.

При этом региональный инвестиционный проект не может быть связан с добычей и переработкой углеводородного сырья, транспортировкой продуктов переработки углеводородного сырья, производством подакцизных това-

ров (за исключением легковых автомобилей и мотоциклов); осуществлением деятельности, по которой применяется налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в размере 0 процентов.

Региональный инвестиционный проект также должен отвечать следующим требованиям:

- на земельных участках, на которых предполагается реализация такого инвестиционного проекта, не располагаются здания, сооружения, находящиеся в собственности физических лиц или организации, не являющейся участником такого инвестиционного проекта (за исключением подъездных путей, коммуникаций, трубопроводов, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры);

- объем капитальных вложений в соответствии с инвестиционной декларацией не может быть менее:

- 50 миллионов рублей при условии осуществления капитальных вложений в срок, не превышающий трех лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов;

- 500 миллионов рублей при условии осуществления капитальных вложений в срок, не превышающий пяти лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов;

- каждый региональный инвестиционный проект реализуется единственным участником.

Участником инвестиционного проекта может быть только российская организация, которая получает статус указанного участника со дня включения ее в реестр участников региональных инвестиционных проектов².

Начиная с налогового периода, в котором организация внесена в реестр участников региональных инвестиционных проектов, она получает право на применение **коэффициент в Ктд**, который устанавливается в следующих размерах:

- 0 – до налогового периода, в котором признаны первые доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта и начала применяться нулевая ставка налога на прибыль организаций, зачисляемого в федеральный бюджет; в течение первых двадцати четырех налоговых периодов считая с начала применения указанной ставки налога на прибыль организаций;

- 0,2 – с двадцать пятого по сорок восьмой включительно налоговый период;

² Особенности налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов приведены в главе 3.3 Налогового кодекса

- 0,4 – с сорок девятого по семьдесят второй включительно налоговый период;
- 0,6 – с семьдесят третьего по девяносто шестой включительно налоговый период;
- 0,8 – с девяносто седьмого по сто двадцатый включительно налоговый период;
- 1 – в последующие налоговые периоды.

Обязательным условием применения коэффициента Ктд является соблюдение условий лицензии на пользование недрами и выполнение требований согласованного и утвержденного в установленном порядке технического проекта разведки и (или) разработки участка недр.

Если по результатам проверки органом Росприроднадзора будет выявлено нарушение условий лицензии на право пользования недрами или требований согласованного и утвержденного в установленном порядке технического проекта разведки и (или) разработки участка недр, сумма НДС подлежит пересчету исходя из налоговой ставки без применения коэффициента Ктд.

Пересчет НДС производится начиная с налогового периода, в котором было допущено выявленное нарушение. Уплате в бюджет подлежит доначисленный налог, а также пеня, рассчитанная исходя из одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

С 1 января 2015 года коэффициент Ктд в указанных размерах и порядке применяется также организациями, получившими статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», начиная с налогового периода, в котором организация получила статус резидента территории опережающего социально-экономического развития соответственно.

В соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации», который вступил в силу 30 марта 2015 года, территорией опережающего социально-экономического развития признается часть территории субъекта Российской Федерации, включая закрытое административно-территориальное образование, на которой в соответствии с решением Правительства Российской Федерации установлен особый правовой режим осуществления предпринимательской и иной деятельности в целях формирования благоприятных условий для привлечения инвестиций, обеспечения ускоренного социально-экономического развития и создания комфортных условий для обеспечения жизнедеятельности населения;

При этом постановление Правительства Российской Федерации о создании **территории опережающего социально-экономического развития** должно предусматривать:

- перечень видов экономической деятельности, при осуществлении которых действует особый правовой режим осуществления предпринимательской деятельности, предусмотренный настоящим Федеральным законом;

- минимальный объем капитальных вложений резидентов территории опережающего социально-экономического развития в осуществление соответствующих видов экономической деятельности на территории опережающего социально-экономического развития;

- положение о применении или неприменении на территории опережающего социально-экономического развития таможенной процедуры свободной таможенной зоны, установленной законодательством Таможенного союза;

- описание местоположения границ территории опережающего социально-экономического развития;

- при необходимости минимальные требования к уровню применяемых резидентами территории опережающего социально-экономического развития технологий и методов производства, оборудования для соответствующих видов экономической деятельности.

В течение тридцати дней со дня принятия указанного постановления уполномоченный федеральный орган, высший исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации и исполнительно-распорядительный орган муниципального образования или исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований, на территориях которых создается территория опережающего социально-экономического развития, заключают соглашение о создании территории опережающего социально-экономического развития, которым могут устанавливаться условия предоставления резидентам территории опережающего социально-экономического развития налоговых льгот по уплате налогов на имущество организаций, земельного налога, в том числе сроки предоставления этих льгот.

Сумма НДС исчисляется при добыче твердых полезных ископаемых в общеустановленном порядке согласно нормам статьи 343 Налогового кодекса по истечении каждого налогового периода – календарного месяца – путем умножения налоговой базы (количества угля или стоимости иных твердых полезных ископаемых) на соответствующую конкретному полезному ископаемому ставку НДС.

В соответствии со статьей 343.1 Налогового кодекса налогоплательщики НДС, осуществляющие добычу антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля иных видов могут воспользоваться правом уменьшить сумму исчисленного НДС на величину экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, осуществленных (понесенных) налогоплательщиком и связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр (налоговый вычет). В случае использования данного права соответствующие расходы не признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 Налогового кодекса.

Вычет предоставляется по участку недр, а не по видам добытого угля, поэтому при добыче на одном участке недр нескольких видов угля на сумму налогового вычета уменьшается общая сумма налога, исчисленного по всем добываемым видам угля.

Порядок признания расходов на обеспечение безопасных условий и охраны труда при добыче угля – в форме налогового вычета из суммы НДС либо в форме расходов при исчислении налога на прибыль организаций – должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения. Изменение указанного порядка возможно не чаще одного раза в пять лет.

В **налоговый вычет** включаются следующие виды расходов налогоплательщика, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля:

- материальные расходы налогоплательщика, определяемые в порядке, предусмотренном главой 25 Налогового кодекса;
- расходы налогоплательщика на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;
- расходы, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Подробный **перечень видов расходов**, принимаемых к вычету в НДС, утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 10.06.2011 № 455, этот перечень включает:

1. Расходы на приобретение (создание) оборудования, технических устройств и материалов для предупреждения и предотвращения горных ударов и газодинамических явлений, пожаров на открытых и подземных горных работах, бурение скважин (дегазационных, вентиляционных), приобретение азотных установок, возведение вентиляционных и (или) изолирующих сооружений, систем (приборов) контроля за ранними стадиями самонагревания угля, а также приобретение антипирогенов, огнезащитных составов, огнетушащих веществ, средств пожаротушения и изолирующих материалов.

2. Расходы на приобретение (создание) систем наблюдения и оповещения об авариях, средств поиска и спасения застигнутых аварией людей, средств связи и сигнализации.

3. Расходы на обеспечение дегазации углепородного массива, включая расходы на:

- бурение дегазационных скважин;
- приобретение (создание) дегазационных станций (установок), бурового оборудования и газопроводов для отвода шахтных газов, запорно-регулирующей арматуры и контрольно-измерительной аппаратуры;
- приобретение (создание) оборудования, приборов контроля и защиты дегазационных систем и систем утилизации (систем газораспределения и газопотребления);
- приобретение (создание) оборудования, сооружений, технических устройств и материалов, используемых для обеспечения функционирования систем дегазации и утилизации шахтных газов (метана);
- приобретение и передачу электроэнергии для обеспечения функционирования систем дегазации и утилизации шахтных газов (метана) при условии ведения раздельного индивидуального учета электрической энергии потребителями.

4. Расходы на обеспечение аэрогазового контроля, включая расходы на приобретение (создание) систем аэрогазового контроля объектов ведения горных работ, комплектующих и запасных частей к ним.

5. Расходы на проветривание горных выработок, включая расходы на:

- приобретение (создание) вентиляторных установок и вентиляционных устройств (сооружений);
- приобретение (создание) оборудования, сооружений, технических устройств и материалов, используемых для приобретения и передачи электроэнергии с целью обеспечения подачи воздуха в шахту и удаления шахтных газов;
- бурение вентиляционных скважин, включая бурение скважин большого диаметра с поверхности;
- приобретение и передачу электроэнергии с целью обеспечения подачи воздуха в шахту и удаления шахтных газов при условии ведения раздельного индивидуального учета электрической энергии потребителями;
- обеспечение безопасного аэрогазового режима в шахте и на открытых горных работах.

6. Расходы на приобретение (создание) оборудования, технических устройств и материалов для борьбы с пылью и пылевзрывозащиты на открытых и подземных горных работах, в том числе расходы на обеспыливание при

всех технологических процессах подземных и открытых горных работ, пропитку водой угольного пласта (включая применение специальных добавок).

7. Расходы на обеспечение функционирования систем водоотлива, энерго-, водо- и теплоснабжения при добыче угля, включая расходы на приобретение и передачу электроэнергии для обеспечения функционирования систем водоотлива, энерго-, водо- и теплоснабжения при условии ведения раздельного индивидуального учета электрической энергии потребителями.

8. Расходы на приобретение (создание) специальных транспортных средств, приборов и материалов для обеспечения безопасного ведения взрывных работ.

9. Расходы на приобретение (создание) взрывобезопасного электрооборудования.

10. Расходы на профилактику и ликвидацию эндогенных пожаров, включая расходы на:

- нагнетание азота, глины и других материалов, приготовление смесей из глины, песка и других составляющих, ведение горных работ в районе пожарных участков на угольных пластах и складах, а также на отвалах углесо-держащих пород;

- приобретение и передачу электроэнергии для обеспечения функционирования систем противопожарной защиты организаций с открытым и подземным способами добычи угля при условии ведения раздельного индивидуального учета электрической энергии потребителями.

11. Расходы на мероприятия по предупреждению горных ударов и газодинамических явлений, в том числе по газодинамическому районированию угольных месторождений с целью выявления в них газовых резервуаров и своевременного принятия мер при подходе горных работ к газовым резервуарам, определения зон, опасных по геомеханическим условиям, по прогнозу и предотвращению горных ударов и газодинамических явлений, а также геофизическому обследованию оконтуренных выемочных участков.

12. Расходы, осуществленные (понесенные) в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, расходы на приобретение и (или) создание которых предусмотрены настоящим перечнем.

Руководствуясь указанным перечнем видов расходов, налогоплательщик устанавливает в учетной политике для целей налогообложения, какие виды расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, будут использоваться при определении налогового вычета.

Существует **предельная величина налогового вычета**, на которую налогоплательщик может уменьшить сумму НДС, исчисленного за конкретный налоговый период. Эта предельная величина равна произведению суммы

налога, исчисленного при добыче угля на каждом участке недр за этот налоговый период, и коэффициента, характеризующего безопасность условий и охрану труда при добыче угля K_T . Значение коэффициента K_T не может превышать 0,3.

Если же фактическая сумма расходов на обеспечение безопасных условий и охраны труда при добыче угля превышает предельную сумму налогового вычета, сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение 36 налоговых периодов после налогового периода, в котором такие расходы были осуществлены (понесены) налогоплательщиком.

***Например.** Сумма НДС за налоговый период составила 3 150 000 рублей, сумма расходов на обеспечение безопасности работ и охраны труда при добыче угля составила 1 800 000 рублей. В налоговом периоде предельная величина налогового вычета составит 945 000 рублей: 3 150 000 руб. * 0,3. Остальная сумма указанных расходов – 855 000 рублей (1 800 000 руб. – 945 000 руб.) может быть принята к вычету из суммы НДС в течение последующих 36 налоговых периодов.*

Коэффициент, характеризующий безопасность условий и охрану труда при добыче угля K_T , рассчитывается для каждого участка недр с учетом двух факторов: степени метанообильности участка недр и склонности угля к самовозгоранию в пласте.

Правила определения коэффициента K_T для исчисления предельной величины налогового вычета из суммы налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 10.06.2011 № 462.

В соответствии с этими правилами коэффициент K_T определяется сложением коэффициента метанообильности K_M и коэффициента склонности пластов угля к самовозгоранию K_C .

Коэффициент K_M устанавливается для каждого участка недр, на котором осуществляется добыча угля с учетом его метанообильности и категорий угольных шахт в следующих размерах:

- для угольных разрезов и негазовых угольных шахт – 0;
- для угольных шахт, относящихся к I категории, – 0,1;
- для угольных шахт, относящихся к II и III категориям, – 0,2;
- для угольных шахт, относящихся к сверхкатегорным и опасным по внезапным выбросам, – 0,3.

Коэффициент K_C определяется для каждого участка недр в соответствии с категориями пластов угля по склонности к самовозгоранию в следующих размерах:

- для угля, добываемого из пласта, отнесенного к категории «не склонные к самовозгоранию», – 0;
- для угля, добываемого из пласта, отнесенного к категории «склонные к самовозгоранию», – 0,2;
- для угля, добываемого из пласта, отнесенного к категории «весьма склонные к самовозгоранию», – 0,3.

Категории угольных шахт по степени метанообильности и категории пластов угля по склонности к самовозгоранию определяются в порядке, установленном Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору.

Значение коэффициента K_T устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения и не может превышать 0,3, то есть в конкретном налоговом периоде налоговый вычет не может быть больше 30 процентов от суммы исчисленного налога. Соответственно если сумма коэффициентов K_M и K_C больше 0,3, коэффициент K_T устанавливается равным 0,3.

Например, по метанообильности шахта относится ко II категории (K_M равен 0,2), пласт угля, который разрабатывает данная шахта, относится к категории «склонные к самовозгоранию» ($K_C = 0,2$). Поскольку сумма K_M и K_C более 0,3, ($0,2 + 0,2 = 0,4$) K_M принимается равным 0,3.

Указанным постановлением Правительства Российской Федерации от 10.06.2011 № 462 установлено также, что налогоплательщик представляет в территориальный налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых следующие **документы**, необходимые для налогового администрирования:

- выписку из учетной политики, принятой налогоплательщиком для целей налогообложения, об установлении коэффициента K_T ;
- копию документа об установлении категории угольной шахты по степени метанообильности;
- выписку из технического проекта разработки месторождения полезных ископаемых и (или) иной проектной документации на выполнение работ, связанных с пользованием участком недр, содержащую сведения об их утверждении и о категории пластов угля по склонности к самовозгоранию.

Документы представляются в налоговый орган не позднее 10 дней со дня их утверждения или внесения соответствующих изменений.

Налоговая декларация по НДС при добыче твердых полезных ископаемых заполняется в общеустановленном порядке, за исключением угля, для отражения показателей по которому в налоговой декларации выделен специальный раздел 4 «Данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, при добыче угля по участку недр».

При заполнении специального раздела налоговой декларации, посвященного исчислению НДС при добыче угля, следует учитывать, что сумма НДС определяется не по каждому виду угля, добытому налогоплательщиком в налоговом периоде на всех участках недр (как для остальных видов полезных ископаемых), а по нескольким видам углей, добытых на конкретном участке недр.

В целях налогового администрирования налогоплательщиков НДС, осуществляющих добычу антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля иных видов статья 345.1 Налогового кодекса предусматривает, что Федеральное агентство по недропользованию направляет в налоговые органы данные государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года.

Указанные данные представляются в налоговые органы после выпуска государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года, но не позднее 1-го числа следующего календарного года и должны содержать следующие сведения:

- 1) наименование пользователя недр;
- 2) реквизиты лицензии на право пользования недрами;
- 3) сведения о добыче антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого, и фактических потерях при добыче (в разрезе пластов).

Данные, представленные органом Роснедр в налоговый орган используются при проведении налоговых проверок. В частности, показатели государственного баланса запасов полезных ископаемых о количестве добытого угля по видам и его потерях должны быть сверены с данными о количестве добытого угля и потерях, указанных в налоговых декларациях за январь – декабрь соответствующего года.

Представление аналогичных сведений из государственного баланса запасов полезных ископаемых по другим видам твердых полезных ископаемых Налоговым кодексом не предусмотрено.

4.2 Налогообложение добычи твердых полезных ископаемых и возможности использования зарубежного опыта

Порядок исчисления НДС для каждой группы, вида полезных ископаемых либо конкретных полезных ископаемых имеет специфику. В группе твердых полезных ископаемых, самой многочисленной и представленной полезными ископаемыми различных видов, особенности налогообложения каждого вида выражаются наиболее явно. Это проявляется в неоднозначно-

сти подходов к определению объекта налогообложения и налоговой базы при добыче руд черных и цветных металлов, концентратов драгоценных металлов, драгоценных камней, строительного сырья и иных полезных ископаемых.

Например, пунктом 2 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации к видам полезных ископаемых отнесены товарные руды черных и цветных металлов. Однако отсутствие определения понятия «товарная руда» позволяет рассматривать в качестве объекта налогообложения как сырые руды, извлеченные из недр и прошедшие первичную обработку, так и металлургические концентраты, полученные в результате более глубокой переработки.

Как правило, результатом разработки месторождений твердых полезных ископаемых является продукция более глубокой переработки, однако в результате сложившейся судебной практики налог исчисляется с продукции, не подвергнутой очистке от примесей, измельчению и т.д. Основным судебным актом по данному вопросу является постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости».

Специфика налогообложения строительного сырья также определяется возможностями различной степени переработки извлеченного из недр минерального сырья. Например, при добыче известняка производится известковый камень, щебень, мука.

Как результат, с введением НДС преимущественное распространение получил экономически необоснованный метод определения налоговой базы как совокупности расходов на добычу полезных ископаемых, произошло существенное сокращение налоговых поступлений от добычи твердым полезным ископаемым – по сравнению с 2001 годом поступления снизились на 45 процентов, а по отдельным твердым полезным ископаемым – в 2-3 раза.

Наличие **нерешенных проблем** ставит законодателя перед необходимостью принятия срочных мер по отмене либо ограничению сферы применения не отвечающего требованиям экономической науки способа налогообложения добытых полезных ископаемых. В числе этих мер:

- Определение в качестве объекта налогообложения конечной продукции разработки месторождения, являющейся предметом сделок.
- Переход на налогообложение по специфическим (твердым) налоговым ставкам, применяемым к налоговой базе, определяемой как количество добытого полезного ископаемого.
- Вычет из суммы НДС расходов на проведение геологоразведочных работ, в результате которых открыто месторождение полезных ископаемых;

– Горный налоговый кредит, предполагающий отсрочку уплаты НДС и иных налогов до достижения окупаемости проекта по разработке месторождения.

В мировой практике используются **два типа базы** для исчисления налогов и платежей за добычу полезных ископаемых:

- количество добытых полезных ископаемых;
- стоимость добытых полезных ископаемых или чистый доход или прибыль.

Соответственно типам налоговой базы применяются и **два вида налогов** (платежей) за добычу (или роялти):

- специфические ставки, которые устанавливаются в денежном выражении за единицу количества добытых полезных ископаемых;
- адвалорные ставки, которые устанавливаются в процентах от стоимости добытых ископаемых.

Иногда роялти устанавливается и в форме единовременного платежа за добычу независимо от объема добытого сырья, а также за определенный период времени.

В отношении различных видов твердых полезных ископаемых применяются различные виды роялти. Угольные компании и компании, добывающие строительное сырье, преимущественно уплачивают роялти по специфическим ставкам. При разработке месторождений металлических руд применяется чаще всего роялти, исчисляемый от стоимости добытых полезных ископаемых по адвалорным ставкам.

В различных штатах **США** взимаются налог на добычу природных ресурсов (*severancetax*), в том числе полезных ископаемых – металлосодержащих, драгоценных; лицензионный горный налог (*mininglicensetax*); дополнительный налог (на уголь) (*additionaltax*). В Миннесоте взимается налог со стоимости запасов железных руд (*advalorem tax on unmined iron ore*), в штате Мэн – акцизный горный налог (*mining excisetax*), которым облагается горное имущество и валовой доход.

Налогом на добычу полезных ископаемых (*severancetax*) металлические полезные ископаемые, как правило, облагаются по единой ставке, установленной в размере не более 3 процентов от стоимости.

Налоговая база может быть выражена различными стоимостными показателями. В штате Юта стоимость бериллия в целях налогообложения составляет 20 процентов валовых доходов, стоимость остальных металлов – 30 процентов валовых доходов. При отсутствии рыночных цен определение налоговой базы производится в особом порядке специально создаваемой комиссией.

Чистый доход является базой для исчисления налога на добычу золота и серебра в штате Южная Дакота, налога на строительное сырье в штате Нева-

да. В штате Алабама базой обложения является количество добытых полезных ископаемых.

В **Канаде** (провинция Новая Шотландия) роялти с полезных ископаемых уплачивается как наибольшая из величин: 2 процента от валового дохода либо 15 процентов от чистой прибыли.

В **Бразилии** добыча полезных ископаемых облагается специальной «финансовой компенсацией», которая рассчитывается по адвалорным ставкам в зависимости от вида добытых полезных ископаемых и взимается со стоимости реализованной продукции за вычетом налогов, транспортных и страховых расходов.

В **Китае** существует ресурсный налог, его предельные ставки установлены законом, а конкретные значения ставок определяет орган власти соответствующего уровня в соответствии с качеством ресурса, условиями разработки месторождения и ситуацией на рынке соответствующего вида сырья. Базой для исчисления налога является стоимость произведенной или реализованной продукции, причем для различных компаний могут устанавливаться различные налоговые ставки. Объектом налогообложения являются руды для собственного потребления либо продажи, причем к добыче полезных ископаемых относится производство концентратов. В Китае также взимается плата на компенсацию ресурсов, которая исчисляется по адвалорной ставке, установленной к стоимости произведенных ресурсов, в зависимости от вида полезных ископаемых.

В так называемых развивающихся странах ставки роялти установлены, как правило, в процентах от стоимости. В **Индонезии** драгоценные металлы облагаются прогрессивным роялти, ставка которого зависит от цены продаж и учитывает стоимость металла на Лондонской бирже металлов. Для некоторых минералов, содержащих металлы, роялти устанавливаются в приложениях к контрактам на выполнение работ в виде твердой ставки за 1 кг содержащегося в минеральном сырье полезного ископаемого или за 1 тонну концентрата полезного ископаемого. При этом также учитывается уровень мировых цен. Специфические ставки роялти установлены и при добыче строительного сырья.

В **Индии** ставки роялти установлены в процентах от стоимости извлекаемого сырья, причем драгоценные и особо ценные цветные металлы (медь, никель, цинк, свинец, бокситы, олово) облагаются независимо от действительных условий сделок по реализации металлов: за базу для исчисления роялти в данном случае принимаются цены Лондонской биржи металлов (см. таблицу 14). Эти цены умножаются на количество содержащегося в руде металла либо количество готовой попутно полученной продукции (золото, серебро). Добыча угля, железных руд и строительного сырья облагается по специфическим ставкам. Твердые ставки платежей при добыче бокситов,

фосфатов, угля, железных руд, граната, марганцевых руд, графита, известняка, каолина, драгоценных металлов, урана дифференцированы в зависимости от степени переработки минерального сырья, доли содержания полезного компонента, места добычи, группы, класса полезных ископаемых.

Таблица 14. Ставки роялти на добычу отдельных видов твердых полезных ископаемых в Индии

Наименование полезного ископаемого	Ставка роялти
Апатит	5 процентов от стоимости
Фосфаты более 25 процентов P_2O_5 25 и менее процентов P_2O_5	11 процентов от стоимости 5 процентов от стоимости
Бокситы	– 0,4 процента от стоимости металла, содержащегося в добытой руде, определенной по ценам Лондонской биржи металлов при использовании для производства глинозема и извлечения металла – 20 процентов от цены продажи в иных случаях
Уголь	от 2 до 250 рупий за 1 тонну в зависимости от класса, типа и места добычи угля
Медь	3,2 процента от стоимости металла, содержащегося в добытой руде, определенной по ценам Лондонской биржи металлов
Алмазы	10 процентов от стоимости
Золото: основной продукт	1,5 процента от стоимости содержащегося в добытой руде металла, определенной по Лондонской цене (цена Лондонской ассоциации рынка драгоценных металлов)
попутный продукт	2,5 процента от стоимости произведенного металла, определенной по Лондонской цене
Железная руда крупнокусковая с содержанием Fe: 65 процентов и более 62 – 65 процентов менее 62 процентов мелкие фракции: 65 процентов и более 62 – 65 проц. менее 62 процентов концентраты, полученные путем обогащения и/или бедные руды, содержащие Fe в количестве 40 процентов и менее	двадцать семь рупий за тонну шестнадцать рупий за тонну одиннадцать рупий за тонну девятнадцать рупий за тонну одиннадцать рупий за тонну восемь рупий за тонну четыре рупии за тонну

Свинец	5 процентов от стоимости металла, содержащегося в добытой руде, определенной по ценам Лондонской биржи металлов
Марганцевая руда - руда всех этапов переработки - концентраты	3 процента от стоимости 1 процент от стоимости
Никель	0,12 процента от стоимости металла, содержащегося в добытой руде, определенной по ценам Лондонской биржи металлов
Серебро: основной продукт попутный продукт	5 процентов от стоимости содержащегося в добытой руде металла, определенной по ценам Лондонской биржи металлов 5 процентов от стоимости произведенного металла, определенной по ценам Лондонской биржи металлов
Олово	5 процентов от стоимости произведенного металла, определенной по ценам Лондонской биржи металлов
Вольфрам	двадцать рупий за один процент содержания окиси вольфрама в тонне руды
Уран	пять рупий за сухую руду с содержанием U_3O_8 0,05 процента с пропорциональным увеличением/уменьшением на 1,5 рупии за тонну руды за увеличение/уменьшение содержания U_3O_8 на 0,01 процента
Цинк	6,6 процента от стоимости металла, содержащегося в добытой руде, определенной по ценам Лондонской биржи металлов

4.3 Платежи за пользование недрами

Система платежей за пользование недрами включает несколько платежей, установленных Законом Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах».

Статьей 39 Закона «О недрах» установлены разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, включая разовые платежи, уплачиваемые при изменении границ участков недр, предоставленных в пользование (статья 40); сбор за участие в конкурсе (аукционе) (статья 42) и регулярные платежи за пользование недрами (статья 43).

Статьей 29 Закона «О недрах» предусмотрено взимание платы за проведение государственной экспертизы запасов полезных ископаемых.

Кроме того, при самовольном пользовании недрами взыскивается ущерб, нанесенный безлицензионной добычей полезных ископаемых.

Поскольку платежи за пользование недрами предусмотрены не законодательством о налогах и сборах, а Законом «О недрах», они признаются неналоговыми платежами. Вместе с тем, по регулярным платежам за пользование недрами администратором доходов бюджета является Федеральная налоговая служба.

Целью платежей за пользование недрами является изъятие в дополнение к НДС и иным налогам части рентных доходов, которые пользователь недрами получил или получит от разработки месторождения полезных ископаемых.

В главе рассматривается порядок расчета и уплаты неналоговых платежей, предусмотренных законодательством о недрах, а также особенности исчисления платы за выбросы загрязняющих веществ, образующихся при сжигании на факельных установках и (или) рассеивании попутного нефтяного газа.

В соответствии со статьей 40 Закона «О недрах» разовые платежи уплачиваются при наступлении определенных событий, установленных в лицензии на право пользования недрами. В мировой практике такие платежи именуются бонусами.

Порядок определения разовых платежей зависит от того, предоставляется ли участок недр в пользование по результатам конкурса или аукциона на право пользования недрами, проводимых в соответствии с законодательством о недрах, либо без их проведения.

При предоставлении участка недр в пользование по результатам конкурса или аукциона величина разовых платежей определяется в два этапа.

Первоначально определяется минимальный (стартовый) размер разовых платежей за пользование недрами.

Размер минимального (стартового) платежа определяется либо как сумма расходов на поиск и оценку месторождения полезных ископаемых либо в размере не менее чем десять процентов величины суммы НДС на среднегодовую мощность добывающей организации.

Определение минимального (стартового) платежа как суммы расходов на поиск и оценку месторождения полезных ископаемых производится при соблюдении следующих условий:

- аукцион проводится на право пользования участком недр федерального значения, содержащим месторождение полезных ископаемых, которое

было открыто в процессе геологического изучения недр юридическим лицом с участием иностранных инвесторов или иностранным инвестором,

- в отношении указанных участков недр Правительством Российской Федерации принято решение об отказе в предоставлении права пользования данным участком недр для разведки и добычи полезных ископаемых в связи с тем, что данный участок недр является участком недр федерального значения.

В иных случаях размер минимального (стартового) платежа определяется в размере не менее чем десять процентов величины суммы НДСИ на среднегодовую мощность добывающей организации.

Расчет минимального (стартового) платежа производится в соответствии с методикой, утвержденной приказом Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 30.09.2008 № 232, по формуле:

$$РП_{\text{мин}} = \text{НДСИ}_{\text{год}} \times 0,1,$$

где: $РП_{\text{мин}}$ – минимальный стартовый размер разового платежа за пользование недрами, тыс. руб.;

$\text{НДСИ}_{\text{год}}$ – величина суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую мощность добывающей организации (далее – среднегодовая величина суммы налога на добычу полезных ископаемых), тыс. руб.

Если участок недр содержит нескольких видов полезных ископаемых, среднегодовая расчетная величина суммы НДСИ рассчитывается по каждому виду полезного ископаемого, после чего полученные результаты суммируются.

Порядок расчета среднегодовой величины суммы налога на добычу полезных ископаемых зависит от типа налоговой базы по данному налогу: количество или стоимость.

Для полезных ископаемых, налоговая база при добыче которых определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении, а именно нефть, газ горючий природный, газовый конденсат, антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый, уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого среднегодовая сумма НДСИ определяется по формуле:

$$\text{НДСИ}_{\text{год}} = V_{\text{ср}} \times C_{\text{нлпн}},$$

где: $V_{\text{ср}}$ – среднегодовая мощность добывающей организации (среднегодовая добыча полезного ископаемого), в тыс. тонн, тыс. куб. метров;

$C_{ндпи}$ – средняя величина ставки налога на добычу полезного ископаемого, в рублях за единицу измерения количества добытого полезного ископаемого, установленная статьей 342 Налогового кодекса.

При расчете средней величины ставки налога по нефти данное значение определяется как результат перемножения базовой ставки НДС на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на добытые полезные ископаемые K_c . без учета применения льгот по НДС при добыче нефти (0 рублей, коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов участка недр K_v , коэффициент, характеризующий величину начальных извлекаемых запасов K_z , коэффициенты, характеризующие сложность добычи нефти из залежи углеводородного сырья K_d и $K_{дв}$).

Расчет средней величины ставки налога производится за 6 месяцев, предшествующих дате объявления конкурса или аукциона, Федеральным агентством по недропользованию по данным Федеральной налоговой службы.

Для полезных ископаемых, налоговая база при добыче которых определяется как их стоимость, среднегодовая сумма НДС определяется по формуле:

$$\text{НДС}_{\text{год}} = C_{\text{ндпи}} \times V_{\text{ср}} \times C_{\text{ндпи}}$$

где: $C_{\text{ндпи}}$ (руб.) – стоимость единицы добытого полезного ископаемого;

$V_{\text{ср}}$ – среднегодовая мощность добывающей организации (среднегодовая добыча полезного ископаемого), в тыс. тонн, тыс. куб. метров, грамм, карат);

$C_{\text{ндпи}}$ – ставка налога на добычу полезных ископаемых в процентах, установленная статьей 342 Налогового кодекса, без учета условий применения налоговой ставки 0 процентов и коэффициента, характеризующего регион добычи и свойства нефти $K_{\text{кан}}$, равного нулю.

Расчет среднегодовой величины суммы налога на добычу полезных ископаемых осуществляет Федеральное агентство по недропользованию и его территориальные органы и подведомственные организации. Для этого стоимость единицы добытого полезного ископаемого $C_{\text{ндпи}}$ определяется по средней рыночной цене его реализации за период 6 месяцев, предшествующих дате объявления конкурса или аукциона.

При заключении государственных контрактов для определения средней цены реализации полезного ископаемого используются данные отчетов о выполненных работах по указанным контрактам.

В иных случаях средняя цена реализации полезного ископаемого определяется на основании сведений о ценах производителей добытого полезного ископаемого за период 6 месяцев. Указанные сведения по запросу Феде-

рального агентства по недропользованию или его территориальных органов представляет Федеральная служба государственной статистики два раза в год – по состоянию на 30 июня и 31 декабря.

Например, по участку недр, по которому объявлен аукцион, определена среднегодовая проектная мощность добычи – 150 000 тонн нефти. Средняя ставка НДС по нефти за шесть месяцев, предшествующих объявлению конкурса или аукциона, определенная органом Роснедра, – 4 700 рублей.

Полная сумма НДС – 705 000 000 рублей (150 000 тонн × 4 700 рублей), 10 % от этой суммы – 70 500 000 рублей. Именно эта сумма объявляется участникам конкурса или аукциона.

Окончательные размеры разовых платежей за пользование недрами устанавливаются по результатам конкурса или аукциона и фиксируются в лицензии на пользование недрами. При этом сумма минимального (стартового) платежа у победителя аукциона или конкурса зачитывается в счет общей суммы разового платежа. Иным участникам аукциона или конкурса сумма минимального (стартового) платежа возвращается. Величина разовых платежей в лицензии не может быть установлена ниже тех значений, которые были установлены условиями конкурса (аукциона), а также ниже заявленных в конкурсных предложениях победителя.

В ином порядке определяется размер разового платежа, если права пользования недрами на участках недр предоставляются без проведения конкурсов и аукционов для разведки и добычи полезных ископаемых или для геологического изучения недр, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии (за исключением участков недр, предоставляемых на праве краткосрочного (сроком до одного года) пользования).

В этом случае применяются правила определения разовых платежей за пользование недрами, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 04.02.2009 № 94. **Окончательный размер разового платежа** принимается равным минимальному размеру разового платежа в случаях:

1) установления факта открытия месторождения полезных ископаемых пользователем недр, проводившим работы по геологическому изучению участка недр, за исключением проведения таких работ в соответствии с государственным контрактом;

2) предоставления участка недр на основании решения Правительства Российской Федерации о предоставлении права пользования недрами 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 континен-

тального 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;

3) изменения границ участков недр, если полезные ископаемые за пределами участка недр, поставленные на государственный или территориальный баланс запасов полезных ископаемых, являются частью месторождения этого полезного ископаемого и были поставлены на государственный баланс по результатам геологоразведочных работ, проводимых за счет собственных средств пользователя недр.

Порядок расчета минимального размера разового платежа в указанных случаях аналогичен порядку расчета минимального разового платежа при предоставлении участка недр по результатам конкурса или аукциона:

$$РП_{\text{мин}} = \text{НДПИ}_{\text{год}} \times 0,1,$$

где:

$РП_{\text{мин}}$ – минимальный размер разового платежа (рублей);

$\text{НДПИ}_{\text{год}}$ - расчетная величина суммы НДС в расчете на среднегодовую мощность добывающей организации (среднегодовая добыча полезного ископаемого) (далее – расчетная величина суммы налога).

В особом порядке определяется размер разового платежа, уплачиваемого пользователем недр в соответствии с пунктом 2, в случаях открытия месторождения полезных ископаемых на таком участке недр и (или) изменения границ такого участка недр:

$$РП = РП_{\text{мин}} \times K_1,$$

где $Р_{\text{п}}$ – разовый платеж,

$РП_{\text{мин}}$ – минимальный размер разового платежа

K_1 – повышающий коэффициент, определяемый с учетом планируемых денежных поступлений при разработке соответствующего участка недр.

При изменении границ в случае, предусмотренном пунктом 3, расчет размера разового платежа производится по формуле:

$$РП_{\text{прир}} = 1,1 \times РП_{\text{старт}},$$

где: $РП_{\text{прир}}$ – размер разового платежа, уплачиваемого пользователем недр, в случае изменения границ участка недр;

$PP_{\text{старт}}$ - стартовый размер разового платежа за пользование недрами, рассчитанный в соответствии с утвержденной Министерством природных ресурсов и экологии Российской Федерации методикой расчета минимального (стартового) размера разового платежа за пользование недрами (приказ от 30.09.2008 № 232);

1,1 – коэффициент, отражающий превышение окончательного размера разового платежа за пользование недрами, обеспечивающего признание аукциона состоявшимся, над стартовым размером разового платежа.

Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии на пользование недрами. Событиями, при наступлении которых должны быть уплачены разовые платежи, могут определяться факт выдачи лицензии на право пользования недрами (бонус подписи), начало добычи полезного ископаемого (бонус первой добычи), выход предприятия на проектную мощность добычи полезных ископаемых, достижение определенного объема добычи или истечение определенного срока и иные события.

Воспользуемся условиями предыдущего примера.

По результатам аукциона величина разового платежа определена в 102 000 000 рублей. Условиями предоставления лицензии в пользование определено, что 30 000 000 рублей организация должна уплатить по истечении года с момента получения лицензии, остальные 72 000 000 рублей (102 000 000 – 30 000 000) – при выходе организации на проектную среднюю годовую мощность добычи (150 000 тонн нефти в год).

При пользовании недрами на основе соглашений о разделе продукции размеры и порядок уплаты разовых платежей за пользование недрами устанавливаются в соглашениях о разделе продукции.

Контроль за своевременностью и полнотой уплаты разовых платежей за пользование недрами осуществляет Федеральное агентство по недропользованию и его территориальные органы.

Порядок подготовки и проведения конкурсов и аукционов на право пользования недрами установлен Министерством природных ресурсов и экологии Российской Федерации. Проводят указанные конкурсы и аукционы Федеральное агентство по недропользованию и его территориальные органы. Решения о предоставлении в пользование участков недр принимают: Правительство Российской Федерации в отношении участков недр федерального значения и континентального шельфа; конкурсной или аукционной комиссии – по иным участкам недр, кроме участков недр местного значения; органы государственной власти субъектов Российской Федерации (по результатам аукциона для геологического изучения, разведки и добычи общераспространенных полезных ископаемых).

В соответствии со статьей 42 Закона «О недрах» сбор за участие в конкурсе (аукционе), связанном с предоставлением прав пользования участком недр, вносится всеми участниками торгов и является одним из условий регистрации заявки на участие в конкурсе или аукционе. Только после уплаты заявителем лицензионного сбора заявка считается принятой.

Сумма сбора определяется исходя из величины затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату труда привлекаемых экспертов.

Сбор за участие в конкурсах и аукционах, независимо от результатов их проведения, заявителям не возвращается. Исключения составляют отказ в приеме заявки на участие в аукционе, отмена проведения конкурсов или аукционов, а также признание судом по иску заинтересованного лица недействительным конкурса или аукциона, проведенного с нарушением установленных правил.

Согласно статье 43 Закона «О недрах» объектом обложения регулярными платежами за пользование недрами является предоставленное пользователю недр исключительное право на следующие виды деятельности, связанной с использованием недрами:

- поиск и оценка месторождений полезных ископаемых,
- разведка полезных ископаемых,
- строительство и эксплуатация подземных сооружений, которые не связаны с добычей полезных ископаемых. Исключения составляют инженерные сооружения неглубокого залегания (до 5 метров), используемые по целевому назначению;
- геологическое изучение и оценка пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, которые не связаны с добычей полезных ископаемых.

Регулярные платежи за пользование недрами не взимаются:

- за пользование недрами для регионального геологического изучения;
- за пользование недрами для образования особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение;
- за разведку полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию. Условием освобождения от платежей является проведение разведочных работ в границах горного отвода, который предоставлен пользователю недр для добычи этих полезных ископаемых;
- за разведку полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этого полезного ископаемого.

База для исчисления регулярных платежей определяется видом пользования недрами.

При проведении поисково-оценочных и разведочных работ облагается площадь участка недр, предоставленного в пользование, за вычетом возвращенной части участка недр. Площадь возвращенной части участка недр определяется на основании изменений к лицензии на право пользования недрами или на основании решения органа Федерального агентства по недропользованию, принятого по заявлению пользователя недр.

Если участок недр предоставлен в пользование для осуществления работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, платежи взимаются с площади, из которой исключаются территории открытых месторождений. Факт открытия месторождения полезных ископаемых устанавливается со дня выдачи Федеральным агентством по недропользованию или его территориальными органами свидетельства об установлении факта открытия месторождения полезных ископаемых. Порядок выдачи свидетельств установлен приказом МПР России от 11.11.2004 № 689 «Об утверждении Инструкции о порядке установления факта открытия месторождения полезных ископаемых».

При проведении работ по разведке месторождений платежи исчисляются за площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого установлены и учтены Государственным балансом запасов полезных ископаемых. Из площади участка недр исключается также площадь горного отвода. Постановка месторождений и запасов полезных ископаемых на государственный и территориальные балансы, их изменение и списание с балансов производятся территориальной или центральной комиссией по запасам полезных ископаемых на любой стадии геологического изучения недр.

Основанием для постановки на баланс запасов и учета их изменения являются заключения органов государственной экспертизы федерального или территориальных фондов геологической информации, которые сделаны по результатам обобщения и проверки отчетов недропользователей о состоянии, движении и использовании запасов.

При предоставлении участка недр в пользование для строительства и эксплуатации подземных сооружений, которые не связаны с добычей полезных ископаемых, базой обложения является вместимость хранилищ. Платежи исчисляются только по тем сооружениям, которые связаны с хранением нефти, газового конденсата, природного газа и гелия, поскольку ставки регулярных платежей установлены только за хранение нефти, газоконденсата, природного газа и гелия. Пользование недрами в иных целях при эксплуатации и строительстве подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, регулярными платежами не облагается.

Не облагается регулярными платежами за пользование недрами и предоставление права на геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, поскольку ставки регулярных платежей за данный вид деятельности не установлены.

Минимальные и максимальные ставки регулярных платежей за пользование недрами установлены в статье 43 Закона «О недрах» по видам пользования недрами:

- по поисково-оценочным и разведочным работам ставки установлены за единицу площади участка недр (в квадратных километрах). Ставка зависит от вида полезного ископаемого и вида работ и устанавливается в расчете на год;

- при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, которые не связаны с добычей полезных ископаемых, ставки установлены за единицу измерения вместимости хранилищ. Ставка зависит от вида сырья, подлежащего хранению, и определяется в рублях за одну тонну или за одну тысячу кубических метров.

Значения минимальных и максимальных ставок регулярных платежей за пользование недрами приведены в таблицах 15, 16 и 17.

Таблица 15. Ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях поиска и оценки месторождений полезных ископаемых (в рублях за 1 кв. км участка недр на год)

Полезные ископаемые	Минимальная ставка	Максимальная ставка
Угледородное сырье	120	360
Угледородное сырье на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации	50	150
Драгоценные металлы	90	270
Металлические полезные ископаемые	50	150
Россыпные месторождения полезных ископаемых всех видов	45	135
Неметаллические полезные ископаемые, уголь, горючие сланцы и торф	27	90
Прочие твердые полезные ископаемые	20	50
Подземные воды	30	90

**Таблица 16. Ставки регулярных платежей за пользование недрами
в целях разведки полезных ископаемых
(в рублях за 1 кв. км участка недр)**

Полезные ископаемые	Минимальная ставка	Максимальная ставка
Углеводородное сырье	5000	20000
Углеводородное сырье на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации	4000	16000
Драгоценные металлы	3000	18000
Металлические полезные ископаемые	1900	10500
Россыпные месторождения полезных ископаемых всех видов	1500	12000
Неметаллические полезные ископаемые	1500	7500
Прочие твердые полезные ископаемые	1000	10000
Подземные воды	800	1650

**Таблица 17. Ставки регулярных платежей за пользование недрами
при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных
с добычей полезных ископаемых**

Вид деятельности	Минимальная ставка	Максимальная ставка
Хранение нефти и газоконденсата (рублей за 1 тонну)	3,5	5
Хранение природного газа и гелия (рублей за 1 000 куб. м)	0,2	0,25

Конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами устанавливается Роснедрами или его территориальными органами отдельно по каждому участку недр, на который в установленном порядке выдается лицензия на пользование недрами. Ставку регулярного платежа для участков недр, которые находятся за пределами территории Российской Федерации, в том числе на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, устанавливает Роснедра.

Нередко решения об установлении ставки по конкретному участку недр принимаются уже после предоставления соответствующей лицензии и начала работ на участке недр. В этом случае ставка регулярных платежей применяется ко всему периоду действия лицензии, в том числе и периоду, который прошел до момента определения конкретной величины ставки.

Общая сумма регулярных платежей исчисляется по всем видам деятельности путем перемножения соответствующей площади участка недр (вместимости хранилища) на ставку регулярных платежей.

Платежи за право пользования недрами исчисляются в строгом соответствии с этапами и стадиями геологического процесса и взимаются за весь период действия лицензии на соответствующий вид пользования недрами независимо от того, проводятся ли фактически соответствующие работы на участке недр или нет.

Основанием для **прекращения обязательств** по исчислению регулярных платежей по соответствующему виду деятельности по использованию недр является справка о принятии на хранение окончательного отчета о проведении поисково-оценочных или разведочных работ. Эти документы выдаются территориальным фондом геологической информации и должны находиться в геологической службе пользователя недр. Прекращение обязательств по уплате регулярных платежей за право эксплуатации подземных сооружений связано с переходом прав пользования участком недр другому пользователю недр или окончанием срока действия лицензии.

В случае изменения статуса лицензионного участка недр или его части (горный или геологический отвод) регулярные платежи за пользование недрами исчисляются и уплачиваются в соответствии с новым статусом, начиная с квартала, в котором произошли эти изменения. При изменении облагаемой площади лицензионного участка недр в течение квартала новые параметры используются для расчета регулярных платежей за пользование недрами начиная со следующего квартала.

Сумма регулярных платежей за пользование недрами включается организациями в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в течение года равными долями.

Исчисленные суммы регулярных платежей уплачиваются в бюджет по месту нахождения участка недр. По участкам недр, которые находятся за пределами территории Российской Федерации, в том числе на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, регулярные платежи уплачиваются по месту государственной регистрации пользователя недр (месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя).

Предельный срок уплаты суммы регулярных платежей – последнее число месяца, следующего за истекшим кварталом. В этот же срок пользователь недрами должен представить расчет регулярных платежей за пользование недрами.

Размеры регулярных платежей за пользование недрами, условия и порядок их взимания при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливаются соглашениями о разделе продукции в пределах, установленных Законом «О недрах». При выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», применяются условия исчисления и уплаты регулярных платежей, установленные указанными соглашениями.

Форма расчета регулярных платежей за пользование недрами и порядок его заполнения утверждены приказом МНС России от 11.02.2004 № БГ-3-21/98@. Расчет регулярных платежей представляется пользователями недр в налоговые органы по месту нахождения участков недр, а также в территориальные органы Роснедра.

При пользовании недрами на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами Российской Федерации на территориях, которые находятся под юрисдикцией Российской Федерации, расчет представляется в территориальные органы ФНС России по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) и в Роснедра.

Если территория участка недр в пределах одного субъекта Российской Федерации подведомственна нескольким налоговым органам, расчет представляется в тот налоговый орган, который определяет Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации.

Однако поскольку регулярные платежи за пользование недрами являются неналоговыми платежами, мероприятия налогового контроля, предусмотренные частью первой Налогового кодекса, в отношении представленных пользователями недр расчетов данных платежей не применяются. Налоговые органы осуществляют только учет начисленных и уплаченных сумм, а также проинформируют органы Росприроднадзора о выявленных нарушениях при обработке представленных расчетов.

Государственная экспертиза запасов полезных ископаемых осуществляется в соответствии со статьей 29 Закона «О недрах» в целях создания условий для рационального комплексного использования недр, определения платы за пользование недрами, границ участков недр, предоставляемых в пользование.

Проведение государственной экспертизы запасов является обязательным условием предоставления недр в пользование для добычи полезных ис-

копаемых. В случае если по результатам государственной экспертизы запасов будет установлена промышленная значимость разведанных запасов полезных ископаемых, указанные запасы подлежат постановке на государственный учет. Плата за проведение государственной экспертизы вносится пользователями недр перед представлением материалов на государственную экспертизу. Размер и порядок взимания указанной платы определены постановлением Правительства Российской Федерации от 11.02.2005 № 69.

Размер платы установлен в зависимости от типа документов, рассматриваемых в ходе государственной экспертизы, вида полезных ископаемых, категории месторождения по величине запасов. Если экспертиза проводится в отношении комплексного месторождения полезных ископаемых, плата определяется по полезному ископаемому, объем запасов которого в данном месторождении является наибольшим.

Помимо НДС и неналоговых платежей при пользовании недрами, пользователи недр должны возмещать ущерб, нанесенный использованием недрами без лицензии (безлицензионное пользование недрами). В соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 22.08.98 № 1214-р при безлицензионной добыче полезных ископаемых взыскиваются не налоги и платежи при пользовании недрами, а ущерб в результате самовольного пользования недрами.

Сумма ущерба определяется по ставкам НДС, установленным статьей 342 Налогового кодекса. Как правило, факты безлицензионного пользования имеют место при разработке месторождений общераспространенных полезных ископаемых – строительного сырья (песок, гравий, глина и т.п.).

Общий порядок взыскания ущерба установлен совместным письмом МПР России от 25.09.1998 № ВБ-61/3852 и Госналогслужбы России от 07.10.1998 № ВП-6-04/703.

При выявлении фактов пользования недрами без лицензии Федеральная служба по контролю в сфере природопользования (Росприроднадзор) составляет акт по факту безлицензионного пользования. В этом акте указываются срок безлицензионного пользования недрами, объемы извлеченных полезных ископаемых и расчетная сумма убытка бюджетов всех уровней за весь период безлицензионного пользования.

Акт может быть составлен и по представлению налогового органа. После составления акта организации или физическому лицу, осуществляющему пользование недрами без лицензии, Росприроднадзор выдает предписание о приостановлении незаконной деятельности до получения в установленном порядке лицензии на пользование недрами. Затем материалы о нарушении законодательства о недропользовании передаются в правоохранительные и судебные органы.

Например, налоговым органом при проведении выездной налоговой проверки установлено, что налогоплательщик имеет лицензию на право добычи фосфоритовых руд и уплачивает НДС при добыче указанных руд, а также общераспространенных полезных ископаемых, находящихся в границах горного отвода. Кроме того, при проверке расходов, признаваемых в целях налога на прибыль организаций, установлено, что налогоплательщик осуществляет добычу песка за пределами границы горного отвода. Количество добытого песка вне лицензионного участка по первичным документам составило 11 000 куб. м, расходы на добычу этого песка – 544 890 рублей.

Информация о самовольном пользовании недрами (безлицензионной добыче песка) налоговым органом направлена в орган Росприроднадзора, который составил акт, рассчитал ущерб, нанесенный самовольным пользованием недрами, в сумме 29 970 руб.: 544 890 рублей x 5,5%, и обратился в арбитражный суд с иском о взыскании ущерба, нанесенного самовольным пользованием недрами. Одновременно орган Росприроднадзора направил нарушителю предписание о приостановлении безлицензионной добычи полезного ископаемого до получения лицензии на право пользования недрами.

Однако на практике при самовольном пользовании недрами для добычи общераспространенных полезных ископаемых нарушители исчисляют НДС и уплачивают его по соответствующим кодам бюджетной классификации, объясняя это сложностями получения права пользования участком недр, хотя участки недр местного значения, содержащие общераспространенные полезные ископаемые, предоставляются в пользование без проведения конкурсов и аукционов, что устанавливается законодательством субъектов Российской Федерации.

При добыче из недр нефти попутно извлекается растворенный в нефти газ (попутный нефтяной газ), затраты на переработку и транспортировку которого не всегда экономически оправданны. Поэтому большой объем попутного нефтяного газа сжигается и рассеивается в атмосферном воздухе.

В целях сокращения загрязнения атмосферного воздуха выбросами загрязняющих веществ и сокращения эмиссии парниковых газов, образующихся при сжигании и (или) рассеивании попутного нефтяного газа, Правительством Российской Федерации принято постановление от 08.11.2012 № 1148 «Об особенностях исчисления платы за выбросы загрязняющих веществ, образующихся при сжигании на факельных установках и (или) рассеивании попутного нефтяного газа».

Предельно допустимое значение показателя сжигания на факельных установках и (или) рассеивания попутного нефтяного газа установлено в размере 5 процентов объема добытого попутного нефтяного газа. В отношении объема добытого попутного нефтяного газа в пределах указанных 5 процен-

тов плата за выбросы рассчитывается как за загрязнение в пределах установленных нормативов и лимитов негативного воздействия на окружающую среду.

Предельно допустимое значение показателя сжигания на факельных установках и (или) рассеивания попутного нефтяного газа не применяется при освоении участков недр со степенью выработанности запасов нефти по участку недр меньше или равной 0,01, а также в течение 3 лет с момента превышения указанного показателя или до достижения степени выработанности запасов нефти по участку недр, равной 0,05, если это наступит раньше.

В отношении объемов сжигания и рассеивания попутного нефтяного газа, превышающих предельное значение показателя сжигания (5 процентов), применяется особый порядок исчисления платы за загрязнение окружающей среды, применяется дополнительный коэффициент K , равный 25.

Указанный коэффициент K не применяется, если годовой объем добытого пользователем недр попутного нефтяного газа не превышает 5 млн. куб. метров или объемное содержание неуглеводородных компонентов в попутном нефтяном газе превышает 50 процентов.

При определении платы за сверхнормативное сжигание попутного нефтяного газа учитываются затраты пользователей недр в рамках инвестиционных газовых программ пользователей недр. В этих целях определяется показатель покрытия затрат на реализацию проектов по полезному использованию попутного нефтяного газа как отношение суммы затрат на реализацию указанных проектов к сумме исчисленной платы за выбросы.

В случае если значение показателя покрытия затрат равно или превышает 1, дополнительный коэффициент K устанавливается равным 1, если значение показателя покрытия затрат меньше 1, то дополнительный коэффициент K (равный 12 для 2013 года и 25 для 2014 года) умножается на разницу 1 и показателя покрытия затрат. При этом величина дополнительного коэффициента K не может быть менее 1.

Например, за 2 квартал 2013 года пользователь недр понес расходы в рамках инвестиционной газовой программы по строительству мощностей по утилизации попутного нефтяного газа в сумме 1 240 000 рублей. Плата за выбросы была исчислена в сумме 12 900 000 рублей. Показатель покрытия затрат равен 0,096124 (1 240 000 рублей / 12 900 000 рублей). Дополнительный коэффициент K в 2013 году будет равен 10,857 ($12 \times (1 - 0,096124)$).

Предположим, что сумма инвестиционных расходов составила 12 400 000 рублей. Показатель покрытия затрат в этом случае будет равен 0,96124, а дополнительный коэффициент K принимается равным 1, поскольку произведение $12 \times (1 - 0,96124)$ меньше 1.

При отсутствии системы учета объемов попутного нефтяного газа весь объем сожжённого (рассеянного) попутного нефтяного газа облагается по нормативам платы за выбросы с дополнительным коэффициентом К, равным 120, независимо от объемов добытого попутного нефтяного газа и осуществления затрат в рамках инвестиционных газовых программ.

ВОПРОСЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Назовите платежи за пользование недрами неналогового характера, за какие виды пользования недрами они взимаются?
2. Можно ли сбор за участие в конкурсе (аукционе) отнести к сборам, взимаемым в соответствии с законодательством о налогах и сборах и почему?
3. Какими нормативными правовыми актами регулируются вопросы исчисления и уплаты платежей за пользование недрами?
4. Какие федеральные органы исполнительной власти осуществляют контроль за правильным исчислением и уплатой платежей за пользование недрами?
5. С какой целью взимаются платежи за пользование недрами?
6. В чем отличие порядка исчисления разовых платежей за пользование недрами и регулярных платежей за пользование недрами?
7. Какова связь порядка расчета разовых платежей за пользование недрами с порядком исчисления НДС?
8. Кто определяет размер ставки регулярных платежей за пользование недрами?
9. Почему при добыче полезных ископаемых без лицензии на право пользования недрами взыскивается ущерб, а не НДС?
10. Какие критерии используются для определения величины платежа за сверхнормативное сжигание попутного нефтяного газа?
11. Назовите виды твердых полезных ископаемых и конкретные твердые полезные ископаемые.
12. Назовите типы минерального сырья – источники твердых полезных ископаемых.
13. Охарактеризуйте роль Российской Федерации в мировом минерально-сырьевом комплексе с позиции твердых полезных ископаемых.
14. Назовите причины, почему доля налогов отраслей добывающей промышленности выше в субъектах Российской Федерации, где осуществляется добыча углеводородного сырья, по сравнению с субъектами Российской Федерации с преимущественной добычей твердых полезных ископаемых?

15. Какие особенности и проблемные вопросы существуют при определении объекта налогообложения по твердым полезным ископаемым?

16. Приведите примеры твердых полезных ископаемых. Относятся ли к твердым полезным ископаемым:

- руды ртути,
- жемчуг,
- янтарь,
- останки ископаемых животных (бивни мамонта и т.п.)?

Ответ обоснуйте.

17. Укажите виды налоговой базы по твердым полезным ископаемым, приведите примеры.

18. По каким видам твердых полезных ископаемых и почему установлены особенности определения количества и стоимости в целях налогообложения?

19. Каков механизм определения стоимости концентратов и иных полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в том числе уникальных самородков драгоценных металлов?

20. Почему при исчислении НДС при добыче концентратов и иных полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, учитываются расходы на аффинаж и расходы по доставке до получателя?

21. Как определяется стоимость добытых драгоценных камней, в том числе уникальных?

22. Чем отличается порядок утверждения нормативов потерь твердых полезных ископаемых (в том числе общераспространенных полезных ископаемых) и углеводородного сырья?

23. В каких целях установлены ставки НДС 0 процентов (0 рублей) применительно к твердым полезным ископаемым. Приведите примеры?

24. В чем состоят различия порядка определения налоговой базы и ставок НДС при добыче угля и иных твердых полезных ископаемых?

25. Какая льгота по НДС установлена для налогообложения добычи руд черных металлов? Укажите условия применения данной льготы.

26. Каковы действия налогоплательщика в случае несоблюдения условия окончания в установленный срок разработки месторождения кондиционных руд черных металлов, облагаемых в льготном порядке?

27. В каком порядке уточняются установленные Налоговым кодексом ставки НДС при добыче угля?

28. По каким видам твердых полезных ископаемых установлен особый порядок исчисления налога в форме налогового вычета из суммы исчисленного НДС и с какой целью?

29. Как определяется предельная величина налогового вычета и конкретное значение коэффициента, характеризующего безопасность условий и охрану труда при добыче угля?

30. По каким видам твердых полезных ископаемых налоговая декларация по НДС содержит специальные разделы?

31. Какой сводный документ о запасах полезных ископаемых используется в целях налогового администрирования НДС?

32. Назовите ключевые проблемные вопросы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых и их последствия для бюджетной системы Российской Федерации.

33. Какие меры государственного регулирования могут быть предложены в целях совершенствования налогообложения добычи твердых полезных ископаемых?

34. Опыт каких стран, по Вашему мнению, может быть использован в российских условиях с целью совершенствования налогообложения добычи твердых полезных ископаемых?

Практическое задание 1. Для участка недр, в отношении которого объявлен аукцион, определена среднегодовая проектная мощность добычи – 150 тыс. т нефти. Средняя ставка НДС по нефти за 6 месяцев, предшествующих объявлению конкурса или аукциона, определенная органом Роснедр, – 10 тыс. руб.

Определить сумму стартового платежа за пользование недрами.

Практическое задание 2. Для участка недр, в отношении которого объявлен аукцион, определена среднегодовая проектная мощность добычи – 100 тыс. т нефти. Средняя ставка НДС по нефти за 6 месяцев, предшествующих объявлению конкурса или аукциона, определенная органом Роснедр, – 8 тыс. руб.

По результатам аукциона величина разового платежа определена в 100 млн руб.

В каком размере будет уплачен разовый платеж за пользование недрами, если условиями предоставления лицензии определено, что 30 процентов организация должна уплатить по истечении года с момента получения лицензии, остальная величина при выходе организации на проектную среднегодовую мощность добычи.

Практическое задание 3. Организация ведет добычу железной руды на участке недр, предоставленном ей на основании лицензии. За месяц объем добычи составил 1 200 т руды.

В этом же периоде организация реализовала железной руды:

- 400 т на внутреннем рынке по цене 2900 руб. за 1 т (с учетом НДС)

- 700 т на внешнем рынке по цене 105 долл. за 1 т.

Курс доллара, установленный Банком России, на дату отгрузки составлял 61 руб./долл.

Транспортировка продукции в соответствии с договором производилась за счет покупателя. Государственные субсидии отсутствовали. Определите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате в бюджет

Практическое задание 4. Организацией добыто за месяц 2 000 т калийных солей, кроме того фактические потери составили 15 т, при этом в пределах норматива потерь – 4 т. В этом же месяце реализовано 1 800 т калийных солей, выручка составила 2 600 000 руб. (с НДС), Транспортные расходы по доставке до покупателя составили 150 000 руб., погрузочно-разгрузочные работы – 80 000 руб., расходы по обязательному страхованию грузов – 30 000 руб. Определите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате в бюджет за этот месяц.

Практическое задание 5. Организацией добыто за налоговый период 500 т угля коксующегося, 700 т антрацита. Расходы организации, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр, составили за указанный месяц 400 тыс. руб. В соответствии с учетной политикой организация может принять указанные расходы к вычету из суммы НДС. Коэффициент метанообильности на данном участке $K_m = 0,2$, коэффициент склонности угля к самовозгоранию $K_c = 0,2$. В предыдущие месяцы подобных расходов организация не производила. Определите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате в бюджет, если производство коэффициентов дефляторов для указанного налогового периода составляло 0,95 (коксующийся уголь) и 1,1 антрацит).
