



## **Актуальные проблемы налогообложения добычи драгоценных металлов**

**Школик О.А.**, доцент кафедры социально-экономических дисциплин

Уральский юридический институт МВД России, Екатеринбург, Россия

**Аннотация.** В статье отражены результаты исследования актуальных проблем налогообложения добычи полезных ископаемых в свете законодательных изменений, направленных на повышение налоговой нагрузки предприятий добывающей отрасли. Рассматриваются цели и причины повышения налогового бремени, субъектный состав налогоплательщиков, подпадающих под действие повышенных налоговых ставок. Основное внимание уделяется вопросам анализа причин и факторов предъявления налогоплательщикам, добывающим драгоценные металлы, незаконных требований со стороны налоговых органов, в результате неверного трактования последними норм о применимых налоговых ставках и повышающем рентном коэффициенте.

**Ключевые слова:** НДС, добыча полезных ископаемых, налоговые ставки, рентный коэффициент, налоговые правонарушения, налоговые споры.

### **Actual problems of taxation of precious metals mining**

**Shkolik O.A.**, Associate Professor of the Department of socio-economic disciplines

Ural Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Yekaterinburg, Russia

**Annotation.** The article reflects the results of a study of current problems of taxation of mining in the light of legislative changes aimed at increasing the tax burden of mining enterprises. The purposes and reasons for increasing the tax burden, the subject composition of taxpayers subject to increased tax rates are considered. The

main attention is paid to the analysis of the causes and factors of the presentation of illegal claims by the tax authorities to taxpayers extracting precious metals, as a result of the incorrect interpretation by the tax service of the norms on applicable tax rates and the increasing rent coefficient.

**Key words:** mineral extraction tax; tax rates; rental coefficient; tax offenses; tax disputes.

Деятельность по добыче полезных ископаемых является предметом обложения налогом на добычу полезных ископаемых. В условиях сырьевой экономики данный вид налогообложения должен играть важную роль в процессе формирования государственных доходов. Аналитические данные по исполнению федерального бюджета свидетельствуют, что данный налог действительно является значимым источником налоговых доходов федерального бюджета. В частности, на пятилетнем промежутке 2017-2021 годов в структуре бюджетных доходов на долю поступлений от НДС приходится от 20,7% до 26,9%, в то время как на долю налога на прибыль и налога на добавленную стоимость приходится от 5,05% до 5,83% и от 13,7% до 16,21% соответственно. Вместе с тем, нужно отметить, что основные поступления по НДС связаны с обложением добычи углеводородного сырья [1]. Так на долю обложения углеводородов в среднем за указанный период приходится порядка 20,4%, из которых 17,08% приходится на нефть, а 2,6% на природный газ. На этом фоне налогообложение добычи драгоценных металлов выглядит достаточно скудно, т.к. на этот налоговый источник приходится всего от 0,14% до 0,18% бюджетных доходов.

Одной из фундаментальных экономических проблем добычи драгоценных металлов является весьма неоднородная рентабельность производства, которая обусловлена множеством факторов. Финансово-хозяйственная деятельность предприятия, добывающего драгоценные металлы, такова, что для реализации продукции ему необходимо получить конечный (готовый) продукт, т.е. химически чистый драгоценный металл. Процесс получения химически чистого

драгоценного металла именуется аффинажем, который осуществляется ограниченным количеством промышленных предприятий (аффинажных заводов). Поэтому с точки зрения производственных затрат фактическая рентабельность предприятий, входящих в крупные металлургические холдинги, со своими аффинажными заводами гораздо выше нежели у предприятий, действующих вне холдингов с законченным циклом производства. Помимо этого, добываемые полезные ископаемые неоднородны по своему составу, т.е. содержание в них драгоценных металлов является величиной не постоянной не только для отрасли в целом, но и для каждого отдельно взятого месторождения.

С января 2021 года государство взяло курс на увеличение налогового бремени предприятий, занимающихся добычей полезных ископаемых. Главным инструментом повышения налогового бремени стал рентный коэффициент ( $K_{\text{рента}}$ ). Суть рентного коэффициента сводится к тому, что при налогообложении ряда твердых полезных ископаемых и некоторых металлических руд к стандартной ставке НДС применяется коэффициент в размере 3,5.

Цели введения рентного коэффициента, которые декларировало государство и объясняли финансовые аналитики, были весьма разнообразны. Безусловно, основная цель введения рентного коэффициента сводилась к увеличению налоговых поступлений в государственный бюджет, в связи с чем Министерство финансов РФ анонсировало свои ожидания, согласно которым повышение НДС от рентного коэффициента даст бюджету дополнительно не менее 54-56 млрд. рублей в год [2]. С другой стороны аналитики при характеристике целей повышения НДС апеллировали к тому, что в сырьевых отраслях, для которых налогообложение добычи не привязано к ценам на мировых рынках огромные, объемы рентных доходов распределяются в обход национальной налоговой системы государства и соответственно в обход государственного бюджета [3]. Иными словами, аналитики объясняли намерения государства по введению рентного коэффициента стремлением фискального изъятия сверх доходов сырьевых (добывающих) компаний. И поскольку в данную категорию в основном попадали металлурги и производители

минеральных удобрений, государство предусмотрело увеличение действующей ставки НДС, за счет применения к ней рентного коэффициента, для таких полезных ископаемых как калийные соли, апатитовые, апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, руды черных и редких металлов, алюминиевое сырье (нефелины и бокситы), кондиционных руд цветных металлов, а также многокомпонентных комплексных руд, которые содержат такие металлы как медь, никель и платину. С учетом указанного перечня налогооблагаемых объектов, проводились предварительные оценки увеличения налоговых расходов крупнейших металлургических компаний и компаний, производящих минеральные удобрения. В частности, по прогнозным оценкам данные налоговые расходы группы Норильского никеля должны были увеличиться на 4-5% от суммы выручки до налогообложения, что составило бы более 350 млн. дополнительных расходов номинированных в долларах США. Еще большая доля увеличения налоговых расходов прогнозировалась по группе РУСАЛ – до 6,5 % от суммы выручки до налогообложения. При этом сталелитейщики должны были пострадать в наименьшей степени – до 3,1% Северсталь, до 1,1% группа Евраз и до 0,2% выручки ММК.

Несмотря на то, что применение рентного коэффициента угрожало металлургам и производителям минеральных удобрений, наиболее пострадавшей группой добывающих предприятий оказались компании добывающие многокомпонентные концентраты драгоценных металлов, т.е. концентраты, содержащие в себе несколько драгоценных металлов – преимущественно металлы платиновой группы и золото. Это обусловлено тем, что налоговые органы вольно интерпретировали нормы налогового законодательства о применимых ставках и рентном коэффициенте, что выразилось в обширном количестве актов о доначислении налога на добычу полезных ископаемых.

Основные ошибки (нарушения законодательства), допущенные налоговыми органами при применении положений Налогового кодекса РФ,

можно свести к двум неверным квалификациям, нарушающим права налогоплательщиков.

В первую очередь налоговые органы неверно определяют объект налогообложения, а именно полезное ископаемое, добываемое налогоплательщиками. В частности, в актах, составленных по итогам налоговых проверок налогоплательщиков, добывающих многокомпонентные концентраты драгоценных металлов, налоговые органы указывают, что добываемое ими минеральное сырье, содержащее несколько видов драгоценных металлов, квалифицируется в целях налогообложения либо как отдельные металлы (отдельные объекты налогообложения), либо как отдельные виды концентратов драгоценных металлов (также отдельные виды объектов налогообложения).

Базовые положения налогового законодательства определяют, что объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ<sup>1</sup>. В свою очередь, согласно п. 1 ст. 337 НК РФ полезным ископаемым признается продукция, фактически содержащаяся в добытом из недр минеральном сырье. Согласно пп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ, видами добытого полезного ископаемого являются полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов, получаемые по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов, в том числе концентраты. При этом, согласно абз.2 п.1 ст. 337 НК РФ, не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Из совокупности вышеприведенных норм следует, что концентрат, содержащий в себе несколько драгоценных металлов, определяется НК РФ как отдельный, неделимый вид добытого полезного ископаемого подлежащего

---

<sup>1</sup> Пп.1 п.1 ст. 336 НК РФ

обложению НДС. В свою очередь, отдельные металлы, содержащиеся в составе концентрата, не являются отдельными видами добытых полезных ископаемых. В этом плане налоговое законодательство в полной мере соотносится с физическими и химическими реалиями добычи концентратов драгоценных металлов и их дальнейшей переработки в готовые (химически чистые) драгоценные металлы. Ведь целостность и неделимость данного концентрата, как полезного ископаемого, добыча которого подлежит обложению НДС, помимо положений НК РФ характеризуется еще и тем, что по своим физико-химическим параметрам он представляет собой единую массу (смесь) не делимую на отдельные драгоценные металлы без проведения аффинажа, т.е. без дальнейшей переработки полезного ископаемого, являющейся продукцией обрабатывающей промышленности. Возьмем, к примеру добычу такого концентрата как платина шлиховая, технология добычи включает в себя непосредственное изъятие из недр содержащего драгоценный металл минерального сырья, т.е. песков, содержащих драгоценные металлы и их первичное обогащение, т.е. промывку песков на промывочном приборе и обогащение на шлюзовой установке. Результатом добычных работ является получение шлиховой платины, определяемой согласно Национальному стандарту РФ ГОСТ Р 52793-2007 «Металлы драгоценные. Термины и определения» (утв. и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 24 декабря 2007 г. N 388-ст), как гравитационный концентрат минерального сырья, т.е. промежуточный продукт, полученный при гравитационном обогащении минерального сырья, содержащего драгоценные металлы – саму платину, иные металлы платиновой группы и золото. При этом, процесс производства драгоценных металлов, квалифицируемых налоговыми органами как полезное ископаемое, добытое налогоплательщиком, к технологии добычи полезных ископаемых не относится, а является результатом дальнейшей переработки полезного ископаемого (аффинажа). Иными словами, химически чистые металлы, которые пытаются облагать налоговые органы являются конечной продукцией обрабатывающей

промышленности, а потому они не могут рассматриваться как объекты налогообложения в силу абз.2 п.1 ст. 337 НК РФ. Более того, нужно обратить внимание, что и сама ФНС России, выражала аналогичное мнение еще в Письме от 6 мая 2013 г. № ЕД-4-3/8139@. В частности, до введения рентного коэффициента налоговая служба указывала, что полный технологический цикл процесса добычи драгоценного металла завершается получением такого вида полезного ископаемого, как содержащий этот металл концентрат. И именно поэтому содержащий драгоценные металлы концентрат и представляет собой вид добытого полезного ископаемого, а соответственно, и является объектом обложения НДС. В свою очередь, налоговая служба отметила еще и то, что драгоценные металлы, полученные уже в результате процесса промышленной переработки, т.е. аффинажа, представляют собой ни что иное как товарную (конечную) продукцию промышленного производства. При этом данное промышленное производство, согласно положениям законодательства о драгоценных металлах, осуществляется за пределами технологического процесса добычи, а потому, как результат работ по добыче полезных ископаемых налоговыми органами не рассматриваются.

Квалификация налоговым органом добываемого налогоплательщиками полезного ископаемого, как отдельных видов концентратов также является ошибочной, поскольку по своим физическим и химическим свойствам полезное ископаемое представляет единый концентрат, который не может быть разделен на отдельные концентраты на этапе добычи. Причем нужно отметить, что если ошибка в квалификации концентратов как отдельных видов драгоценных металлов обусловлена некомпетентность сотрудников налоговых органов, то ошибка в квалификации концентратов как отдельных видов концентратов обусловлена системной ошибкой Федеральной налоговой службы, допущенной при принятии Приказа Федеральной налоговой службы от 8 декабря 2020 г. № КЧ-7-3/887@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных

ископаемых в электронной форме». Иными словами, при утверждении формы налоговой декларации ФНС России, с нарушением не только налогового законодательства, но и законов физики и химии, установила коды видов добытых полезных ископаемых. Согласно этим кодам для целей налогообложения отныне в принципе не существует многокомпонентных концентратов драгоценных металлов, вместо них налоговая служба осуществляет виртуальное разделение (обособление) неделимого концентрата на концентраты отдельных драгоценных металлов.

Следующая ошибка, которую допускают налоговые органы, сводится к тому, что ими неверно квалифицируются положения Налогового кодекса РФ, в части применяемых ставок налогообложения, а также неправильно истолковываются и применяются положения налогового законодательства в части коэффициента  $K_{\text{рента}}$ , в отношении концентратов, содержащих несколько драгоценных металлов, в т.ч. золото.

Согласно позиции налоговых органов пп. 5 и 6 п. 2 ст. 342 НК РФ предусматривает применение налоговой ставки не в отношении всего концентрата, а только в отношении отдельных его компонентов (металлов). По их мнению из этого следует, что в отношении золота, содержащегося в едином и неделимом концентрате должна применяться ставка 6% и рентный коэффициент равный 1, а в отношении иных драгоценных металлов, содержащихся в концентрате вместе с золотом, должна применяться ставка 6,5% и рентный коэффициент 3,5. То есть налоговые органы требуют облагать полезное ископаемое по частям применяя ставки налогообложения равные 6% и 22,75%. Такая позиция противоречит положениям п. 2 ст. 342 НК РФ, согласно которым налогообложение производится по налоговой ставке, определяемой как произведение рентного коэффициента ( $K_{\text{рента}}$ ) и одной из величин, предусмотренных НК РФ (в зависимости от вида добытого полезного ископаемого). Иными словами, ставки, предусмотренные п. 2 ст. 342 НК РФ, должны применяться в отношении конкретного вида полезного ископаемого, а таким видом является концентрат в целом, а не его отдельные компоненты.



В свою очередь согласно, абз. 1 п. 6 ст. 342 НК РФ, рентный коэффициент ( $K_{\text{рента}}$ ) устанавливается в размере 3,5 в отношении добытых полезных ископаемых, указанных в подпунктах 1 – 6 пункта 2 статьи 342 НК, за исключением некоторых видов добытых полезных ископаемых, в т.ч. концентратов и других полупродуктов, содержащих золото. Указанное исключение касается концентратов и других полупродуктов, как отдельного вида полезного ископаемого в целом. Исключение предусмотренное абз. 1 п. 6 ст. 342 НК РФ, применяется в целом к концентрату, содержащему золото, а не отдельно к драгоценным металлам, содержащимся в составе концентрата. Применение коэффициента только к драгоценным металлам в составе единого концентрата не предусмотрено НК РФ. Поскольку согласно, абз. 2 п. 6 ст. 342 НК РФ, в отношении иных добытых полезных ископаемых, указанных в пункте 2 ст. 342 НК РФ, коэффициент принимается равным 1, налогоплательщики, при определении своих налоговых обязательств, абсолютно верно применяют величину рентного коэффициента равную 1 (единице).

Таким образом, в результате неверной квалификации фактических обстоятельств и неправильного толкования норм налогового законодательства, налоговые органы делали ошибочные выводы о совершении такими налогоплательщиками налоговых правонарушений, выражающихся в неполной уплате налога на добычу полезных ископаемых

Многообразие в установлении истины в вопросах правильного и соответствующего законодательству налогообложения добычи полезных ископаемых поставило Министерство финансов РФ. Так в письме Минфина России от 05.04.2022 г. № 03-06-06-01/28665 данным государственным органом даны разъяснения о применимых ставка налогообложения НДС и рентных коэффициентах. Согласно позиции Минфина РФ ограничений по применению налоговых ставок и рентного коэффициента в размере 1 (единицы) в зависимости от доли содержания золота, серебра и (или) иных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом, а именно, в полупродуктах, содержащих в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий,

иридий, родий, рутений, осмий), получаемых по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов, в том числе лигатурном золоте и (или) концентрате, Налоговым кодексом не предусмотрено. Таким образом, Министерство финансов России пришло ко мнению, что при налогообложении НДС концентратов и других полупродуктов, содержащих золото и (или) серебро, соответствующая налоговая ставка определяется с применением рентного коэффициента Крента в размере 1, вне зависимости от доли содержания указанных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом. Однако, на текущий момент ни одно административное производство, инициированное налоговыми органами не прекращено.

### **Библиографический список:**

1. Алиев, И.А. Анализ показателей НДС на добычу нефти и природного газа и влияние на поступления в бюджет / И.А. Алиев // Экономические исследования и разработки. – 2019. – № 10. – С. 67-73.

2. Левшукова, О.А. Роль НДС в формировании государственного бюджета Российской Федерации / О.А. Левшукова, А.В. Пономаренко, Д.В. Тараненко // Вестник Академии знаний. – 2021. – № 3(44). – С. 284-288.

3. Крутаков Л. Зачем повышать налоги на сырьевые отрасли // Forbes. [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <https://www.forbes.ru/biznes/410087-zachem-povyshat-nalogi-na-syrevye-otrasli>

### **References**

1. Aliyev, I.A. Analysis of MET indicators for oil and natural gas production and impact on budget revenues / I.A. Aliyev // Economic research and development. – 2019. – №10. – pp. 67-73.

2. Levshakova, O.A. The role of the MET in the formation of the state budget of the Russian Federation / O.A. Levshukova, A.V. Ponomarenko, D.V. Taranenko // Bulletin of the Academy of Knowledge. – 2021. – № 3(44). – Pp. 284-288.

3. Krutakov L. Why raise taxes on raw materials industries // Forbes. [electronic resource] – Access mode. – URL: <https://www.forbes.ru/biznes/410087-zachem-povyshat-nalogi-na-syrevye-otrasli>

**Для цитирования:** Школик О.А., Актуальные проблемы налогообложения добычи драгоценных металлов/ Российский экономический интернет-журнал. – 2022. – № 2. URL:  
© Школик О.А., Российский экономический интернет-журнал 2022, № 2.