

Научная статья
УДК 349.6+347.73
DOI 10.33184/pravgos-2024.4.3

Original article

ВЕРШИЛО Николай Дмитриевич
Российский государственный
университет правосудия,
Москва, Россия,
e-mail: tvershilo@yandex.ru,
<https://orcid.org/0000-0001-8978-7900>

VERSHILO Nikolay Dmitrievich
Russian State University of Justice,
Moscow, Russia.

ВЕРШИЛО Татьяна Александровна
Российский государственный
университет правосудия,
Москва, Россия,
e-mail: tvershilo@yandex.ru,
<https://orcid.org/0000-0002-9362-4730>

VERSHILO Tatyana Alexandrovna
Russian State University of Justice,
Moscow, Russia.

МНОГОКОМПОНЕНТНАЯ КОМПЛЕКСНАЯ РУДА: ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

MULTI-COMPONENT COMPLEX ORE: LEGAL PROBLEMS OF TAXATION

Аннотация. Поиск оптимального баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения – задача, которую должно решить государство, стремящееся не только к увеличению налоговых поступлений в бюджет, но и к созданию оптимальных налоговых условий для развития бизнеса и производства, поэтому анализ проблем правового регулирования налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) при добыче многокомпонентных комплексных руд, в том числе при определении объекта налогообложения и ставки налогообложения, и поиск их оптимальных решений направлены на совершенствование налогового законодательства в условиях проведения налоговой реформы. Цель: анализ проблем правового регулирования уплаты НДПИ при добыче многокомпонентных комплексных руд, в том числе при определении объекта и ставки налогообложения. Методы: эмпирические методы описания, интерпретации; теоретические методы формальной и диалектической логики; частнонаучные методы: юридико-догматический и толкования правовых норм. Результаты: исследование позволило выявить отсутствие в положениях законодательства о налогах и сборах, а также в отраслевых нормативных правовых актах определения понятия «многокомпонентная комплексная руда», следовательно, нельзя считать, что такой объект налогообложения определен и установлен законодателем. Полученные налоговым органом письма Федерального агентства по недропользованию (Роснедр) не являются нормативными актами и не могут быть положены

Abstract. Finding an optimal balance of public and private interests in taxation is a task that must be addressed by the state, which seeks not only to increase tax revenues to the budget, but also to create optimal tax conditions for business and production development. Therefore, the analysis of the problems of legal regulation of mineral extraction tax (MET) in the extraction of multi-component complex ores, including the determination of the item and rate of taxation, and the search for their optimal solutions is aimed at improving tax legislation in the context of tax reform. Purpose: to analyse the problems of legal regulation of MET payment for the extraction of multi-component complex ores, including in determining the item and rate of taxation. Methods: empirical methods of description, interpretation; theoretical methods of formal and dialectical logic; specific scientific methods: legal-dogmatic and interpretation of legal norms. Results: the study reveals that there is no definition of the concept of «multi-component complex ore» in the provisions of the legislation on taxes and levies, as well as in sectoral regulations, therefore, it cannot be considered that such an item of taxation is defined and established by the legislator. The letters received by the tax authority from the Federal Agency for Subsoil Use (Rosnedra) are not regulatory acts and cannot be used as a basis for the regulatory authorities' conclusions during tax audits. The analysis of the law enforcement (judicial) practice since 2002, as well as certain

© Вершило Н.Д., Вершило Т.А., 2024

в основу выводов контролирующих органов при проведении налоговых проверок. Из анализа правоприменительной (судебной) практики, сложившейся с 2002 г., а также из отдельных положений нормативных правовых актов следует, что в качестве многокомпонентных комплексных руд исторически квалифицировались полиметаллические руды, содержащие цветные и/или драгоценные металлы. Предлагается внести изменения в налоговое законодательство, учитывающие дополнительные характеристики многокомпонентных комплексных руд при их добыче.

Ключевые слова: налогообложение, судебная практика, налог на добычу полезных ископаемых, многокомпонентная комплексная руда

Для цитирования: Вершило Н.Д. Многокомпонентная комплексная руда: правовые проблемы налогообложения / Н.Д. Вершило, Т.А. Вершило. – DOI 10.33184/pravgos-2024.4.3 // Правовое государство: теория и практика. – 2024. – № 4. – С. 21– 26.

provisions of regulatory legal acts show that polymetallic ores containing non-ferrous and/or precious metals have historically been qualified as complex multi-component ores. Therefore, the authors propose to amend the tax legislation, taking into account the additional characteristics of multi-component complex ores when they are mined.

Keywords: taxation, court practice, mineral extraction tax, multi-component complex ore

For citation: Vershilo N.D., Vershilo T.A. Multi-Component Complex Ore: Legal Problems of Taxation. *Pravovoe gosudarstvo: teoriya i praktika = The Rule-of-Law State: Theory and Practice*, 2024, no. 4, pp. 21– 26. (In Russian). DOI 10.33184/pravgos-2024.4.3.

ВВЕДЕНИЕ

Одной из важнейших задач, которые решает государство при налогообложении, является поиск оптимального баланса публичных и частных интересов. Государство заинтересовано получить как можно больше доходов в бюджет, а юридические и физические лица – в законной возможности сократить свое налоговое бремя. Вместе с тем налоговое законодательство должно быть построено таким образом, чтобы налогоплательщики понимали суть той или иной нормы и могли законно уплачивать все налоги и сборы.

Инструментом, закрепляющим основы налогового законодательства, служат принципы налогообложения, заложенные в ст. 3 НК РФ, в том числе принцип определенности налогового законодательства, который неоднократно был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ¹.

ПОНЯТИЕ МНОГОКОМПОНЕНТНОЙ КОМПЛЕКСНОЙ РУДЫ

Формальная определенность налоговых норм предполагает достаточную точность,

чем обеспечивается их правильное понимание и применение². Таким образом, для того чтобы налогоплательщик имел возможность законно уплачивать налог, он должен однозначно понимать все установленные элементы налогообложения, в том числе объект налогообложения и ставку налога. Причем он должен иметь такую возможность не после разъяснения того или иного элемента налогообложения компетентными органами государственной власти, а после прочтения формулировки данного элемента в налоговом законе.

Вместе с тем в налоговом законе отсутствует легальная дефиниция понятия «многокомпонентная комплексная руда», которая бы отражала все критерии отнесения добываемой руды к многокомпонентной и комплексной, что на практике вызывает неоднозначное толкование со стороны налоговых органов и нередко – переквалификацию отдельно добываемых руд на многокомпонентные. Это ведет к доначислению налогов при проведении выездных налоговых проверок, что нарушает принцип добросовестного налогового администрирования, который в соответствии с толкованием Верховного Суда РФ заключа-

1 Постановление Конституционного Суда РФ: от 08.10.1997 № 13-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 30.01.2001 № 2-П, от 13.04.2016 № 11-П, от 10.07.2017 № 19-П и др.; определения: от 12.07.2006 № 266-О, от 02.11.2006 № 444-О, от 15.01.2008 № 294-О-П и др.

2 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, А05-879/2018 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ется в недопустимости создания формальных оснований для взимания налогов сверх того, что требуется по закону³.

Кроме того, в законодательстве отсутствует и содержательный элемент понятия «полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды». Таким образом, отсутствие в налоговом законодательстве данных понятий делает отсылку к отраслевому законодательству в силу положений ст. 11 НК РФ.

Однако и отраслевое законодательство, регулирующее вопросы природопользования, добычи и классификации полезных ископаемых и видов промышленной продукции, определение понятия «многокомпонентная комплексная руда» не содержит⁴. В этой связи налоговые органы пользуются разъяснениями, данными в письме Роснедр⁵. Однако Роснедра могут давать разъяснения юридическим и физическим лицам только в пределах своих полномочий⁶, которые не включают

в себя толкование налогового и отраслевого законодательства, определение конкретных видов полезных ископаемых, добываемых недропользователями. Об отсутствии данных полномочий говорят и сами Роснедра в данном письме, указывая, что толкование законодательства не входит в их полномочия, однако в этом же письме должностные лица Роснедр все же обратились к толкованию налогового и отраслевого законодательства, прямо подтвердив, что термин «многокомпонентные комплексные руды» нормативными правовыми актами не определен.

Неприменимость писем Роснедр для определения налоговых последствий по НДС подтверждается судебной практикой⁷, где разъяснено, что «письма Роснедр и его территориальных органов не могут использоваться для квалификации добываемых полезных ископаемых для целей налогообложения. Роснедра и его территориальные управления не являются органом, к компетенции которого относится квалификация добытых полезных ископаемых, указанный государственный орган выдает лицензии на использование месторождений и добычу полезных ископаемых, ставит полезные ископаемые на государственный баланс и снимает их с баланса, утверждает нормативы потерь, получает от недропользователей формы статистической отчетности».

Таким образом, отсутствие в законодательстве понятия «многокомпонентная комплексная руда» приводит к экономической неопределенности на практике и фактически к отрыву взимаемого НДС от его экономического основания, то есть к произвольному налогообложению. Глава 26 НК РФ основана на цели применять налогообложение, соответствующее рыночной стоимости добытого полезного ископаемого, от которой публично-правовое образование устанавливает собственную природно-ресурсную ренту.

Вместе с тем, как отмечается в научной литературе, отсутствие в законодательстве и отраслевых нормативных правовых актах определения многокомпонентной комплексной руды не должно являться основанием для произвольной квалификации налоговыми

3 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ: от 23.05.2022 по делу № А55-12839/2020, от 28.02.2020 по делу № А47-7120/2018, от 30.09.2019 по делу № А40-24375/2017, от 16.02.2018 по делу № А33-17038/2015 (ОАО «Бамтоннельстрой»), от 03.08.2018 № А40-93786/2017.

4 Закон «О недрах» не содержит определения понятия «многокомпонентная комплексная руда». Термин «комплексная» используется в законодательстве о недрах и отраслевых нормативных правовых актах в смысле комплексного использования и охраны недр, комплексного использования месторождений полезных ископаемых, комплексного извлечения содержащихся в минеральном сырье полезных компонентов. Методические рекомендации по применению Классификации запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых, утвержденные распоряжением Министрства природных ресурсов России от 05.06.2007 № 37-р, также не содержат определения указанного понятия. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2014 и Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 не содержат понятий «многокомпонентная комплексная руда» и «полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды». Общероссийский классификатор полезных ископаемых и полезных вод, утвержденный постановлением Госстандарта России от 25.12.2002 № 503-ст, не содержит определения понятия «многокомпонентная комплексная руда» и не использует термин «комплексный», при этом данный классификатор определяет в качестве самостоятельных полезных ископаемых железную руду (1310), апатиты (143901), руду на цирконий (13294211).

5 Письмо Роснедр от 15.09.2022 № ОК-04-28/18816 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6 Об утверждении Положения о Федеральном агентстве по недропользованию : постановление Правительства РФ от 17.06.2004 № 293, п. 6.1 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7 Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.11.2017 по делу А60-3772/2017 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

органами любых совместно добываемых полезных ископаемых как многокомпонентной руды и применения к ним более высокой ставки НДС [1]. Такой подход к квалификации полезных ископаемых нарушал бы основные принципы налогового права, вытекающие из Конституции РФ.

Кроме того, как отмечает Верховный Суд РФ, «степень дифференциации условий налогообложения, которая должна быть обеспечена в отношении тех или иных плательщиков НДС, учитывающая в целом различия в доходности добычи полезных ископаемых между категориями налогоплательщиков, определяется при установлении правил налогообложения законодателем и не может определяться правоприменительными органами»⁸.

На практике налоговые органы часто трактуют налоговое законодательство расширительно.

Так, судом⁹ было установлено, что налоговый орган предпринял попытку переклассифицировать добытое полезное ископаемое (товарные руды черных металлов – железо) в категорию «многокомпонентная комплексная руда».

Суд первой инстанции частично удовлетворил требования налогоплательщика, а суд апелляционной инстанции и поддержавший его суд кассационной инстанции признали переклассификацию необоснованной, ориентируясь на лицензию и технический проект разработки месторождения.

Суд сделал важный вывод относительно квалификации объекта налогообложения – многокомпонентная комплексная руда. Так, им обозначено, что «отнесение руды к тому или иному виду полезного ископаемого зависит не только от того, какие элементы поставлены на государственный баланс. При определении конкретного вида полезного ископаемого учитывается в том числе генезис месторождения, основной в количественном выражении химический элемент полезного ископаемого, извлечение основного химического элемента полезного ископаемого и его сопутствующих элементов (при этом учиты-

вается как технологическая возможность, так и экономическая целесообразность). При этом данные государственного баланса (в отличие от технического проекта разработки месторождения) как источник информации о добываемом полезном ископаемом налоговым законодательством не указаны». Таким образом, можно видеть, что налоговые органы в целях выполнения плана по поступлениям в бюджет могут не совсем правильно трактовать при осуществлении выездной проверки нормы налогового законодательства.

Анализ правоприменительной практики, сложившейся с 2002 г. (когда была введена в действие гл. 26 НК РФ), а также отдельных положений нормативных правовых актов показывает, что в качестве многокомпонентных комплексных руд исторически квалифицировались полиметаллические руды, содержащие цветные и/или драгоценные металлы¹⁰.

Основанием для квалификации полезных ископаемых как многокомпонентной руды в указанных судебных актах являлось прямое упоминание этих полезных ископаемых в лицензиях, технических проектах разработки месторождений, стандартах на полезные ископаемые как многокомпонентных комплексных руд. Согласно указанным документам налогоплательщиками добывалась именно многокомпонентная комплексная руда, содержащая исключительно руды цветных и/или драгоценных металлов.

Введение гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», а также принятие законов, регулирующих НДС в период 2002–2019 гг., не предполагало увеличение налоговой нагрузки при добыче твердых полезных ископаемых.

10 Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.01.2008 № 4822/07 признано правомерным налогообложение добытой медно-молибденовой руды как многокомпонентной комплексной руды, а не меди и молибдена (Сорский ГОК); определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2008 № 127/08 подтверждена правомерность налогообложения добычи медно-цинковых руд, а не медного и цинкового концентратов (Александровская горно-рудная компания); определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.04.2009 № ВАС-4623/09 признано правомерным налогообложение добытой медно-железно-ванадиевой руды как многокомпонентной комплексной руды, а не компонентов – концентратов (Святогор); определением Верховного Суда РФ от 25.03.2020 № 302-ЭС19-25596 подтверждено налогообложение добытой налогоплательщиком многокомпонентной комплексной руды (свинцово-цинковой золото-серебросодержащей).

8 Определение Верховного Суда РФ от 20.05.2024 № 102-ПЭК24 по делу № А60-42662/2022 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9 Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.11.2017 по делу № А60-3772/2017 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Законопроект 86727-3, которым предусматривалось введение в действие гл. 27 (впоследствии гл. 26) НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», предусматривал схему налогообложения добычи полезных ископаемых, учитывающую особенности функционирования горнодобывающего комплекса и преемственность с ранее действовавшей схемой налогообложения и администрирования, установленной Законом «О недрах».

Согласно пояснительной записке к законопроекту 86727-3 «порядок исчисления и уплаты налога [НДПИ] основывается на действующем порядке исчисления платы за пользование недрами при добыче полезных ископаемых».

Как следует из финансово-экономического обоснования к законопроекту 86727-3, увеличения налоговой нагрузки для добываю-

щих предприятий в связи с введением НДПИ не предполагалось: «с учетом изложенного, поступления в бюджет от налога на добычу полезных ископаемых не изменятся по сравнению с прогнозируемыми поступлениями на 2002 год, рассчитанными исходя из действующих в настоящее время специальных налогов (платежей) при пользовании недрами».

Также согласно финансово-экономическому обоснованию к законопроекту 86727-3 ставки НДПИ были рассчитаны исходя из действующих минимальных размеров ставок платы за пользование недрами, увеличенных на 1/2 ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы. С использованием указанного механизма определения ставок НДПИ для твердых полезных ископаемых в окончательной редакции законопроекта были приняты следующие ставки (см. табл.).

Размер ставок НДПИ

Платежи, по которым установлена ставка	Черные металлы	Апатит	Цветные и редкие металлы
Платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых	1,0–5,0	1,0–5,0	2,0–6,0
Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы	3,7	3,1	8,2
НДПИ исходя из минимальных ставок платы за добычу + 1/2 ставки ОВМСБ	2,85	2,55	6,1
НДПИ исходя из средних ставок платы за добычу + 1/2 ставки отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы	5,85	4,55	8,1
НДПИ (по проекту гл. 27 НК РФ)	3,0	3,0	6,0
НДПИ (ставки, принятые в гл. 26 НК РФ)	4,8	4,0	8,0

Таким образом, ставки НДПИ были установлены дифференцированно для каждого вида полезного ископаемого в зависимости от его рыночной ценности. Для более ценных добываемых полезных ископаемых – товарных руд цветных металлов и редких металлов – установлена более высокая ставка – 8 %.

В Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. № 224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минеральной базы», а также в редакции Закона «О недрах» от 14 мая 2001 г., действовавшей на момент введения в действие гл. 26 НК РФ, отсутствовало понятие «многокомпонентная комплексная руда».

Учитывая изложенное, искусственное объединение нескольких видов добываемых полезных ископаемых, облагаемых по более низкой ставке НДС, в отдельный вид добываемых полезных ископаемых, облагаемый по более высокой ставке НДС, без наличия экономического обоснования нарушает как волю законодателя, имевшуюся при введении гл. 26 НК РФ, так и конституционные принципы обязательного экономического основания налога и его произвольности, установленные п. 3. ст. 3 НК РФ. Единственной ситуацией, для которой объединение нескольких видов добываемых полезных ископаемых в такой вид добываемых полезных ископаемых, как многокомпонентная комплексная руда, является ситуация, когда добываются полиметаллические руды, содержащие исключительно цветные или редкие металлы, так как размер ставки НДС и для многокомпонентной комплексной руды, и для цветных и редких металлов в проверяемый период установлен на одном уровне – 8 %.

Такой вывод подтверждается результатами анализа отраслевых нормативных правовых актов и правоприменительной судебной практики, в соответствии с которыми понятие многокомпонентной комплексной руды употребляется в отраслевых нормативных правовых актах применительно только к полиметаллическим рудам, содержащим цветные и/или драгоценные металлы, и в налоговых

спорах о квалификации в качестве многокомпонентной комплексной руды полиметаллических руд, содержащих цветные и/или драгоценные металлы.

Выводы

Положения законодательства о налогах и сборах, а также отраслевые нормативно-правовые акты не содержат определение понятия «многокомпонентная комплексная руда», следовательно, нельзя считать, что многокомпонентная комплексная руда как объект налогообложения определена и установлена законодателем.

Полученные налоговым органом письма Роснедр не являются нормативными актами и не могут быть положены в основу выводов контролирующих органов при проведении налоговых проверок.

Из анализа правоприменительной (судебной) практики, сложившейся с 2002 г., а также отдельных положений нормативных правовых актов следует, что в качестве многокомпонентных комплексных руд исторически квалифицировались полиметаллические руды, содержащие цветные и/или драгоценные металлы.

Предлагается внести изменения в налоговое законодательство, учитывающие дополнительные характеристики при добыче полезных ископаемых.

Список источников

1. Юмаев М.М. Налогообложение добычи многокомпонентных руд, содержащих драгоценные металлы: правовые основы и судебная практика / М.М. Юмаев // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2020. – № 3. – С. 45–52.

Информация об авторах

Вершило Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры земельного и экологического права;

Вершило Татьяна Александровна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права.

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Vershilo Nikolay Dmitrievich – Doctor of Law, Associate Professor, Professor of the Department of Land and Environmental Law;

Vershilo Tatyana Alexandrovna – Candidate of Sciences (Law), Associate Professor, Assistant Professor of the Department of Financial Law.

Статья поступила в редакцию 15.09.2024; одобрена после рецензирования 25.09.2024; принята к публикации 25.09.2024. The article was submitted 15.09.2024; approved after reviewing 25.09.2024; accepted for publication 25.09.2024.