

Проблемы нормирования потерь твердых полезных ископаемых при добыче

(в порядке обсуждения)



И. Л. Александров,
зам. начальника отдела
экспертизы проектов
и уточненных нормативов
потерь, канд. техн. наук

ЗАО «Геоцентр
«Минеральные ресурсы»



Главная проблема, с которой сталкиваются недропользователи и экспертные организации при проверке обоснованности расчетов нормативов потерь твердых полезных ископаемых при добыче, – несовершенство законодательства о недропользовании и налогового законодательства. Несмотря на приоритетное значение норм Налогового кодекса РФ над понятиями и терминами других областей законодательства, использование этих норм затруднено или исключено из реальной практики из-за их неопределенности или двусмысленности содержания этих норм. В данной статье обобщена и проанализирована действующая нормативная и методическая документация по нормированию потерь при добыче твердых полезных ископаемых с целью определения возможных путей преодоления противоречий законодательства и выработки рекомендаций по их устранению с учетом накопленного опыта рассмотрения фактического состояния вопроса в реальной практике недропользования. Основное внимание уделено рассмотрению важнейших, с точки зрения автора, и имеющих практическое значение для недропользователей и контролирующих организаций понятий, регламентирующих нормирование потерь твердых полезных ископаемых при добыче – *виды полезных ископаемых, добыча полезных ископаемых, потери при добыче, места образования потерь.*

В соответствии с Законом РФ «О недрах» пользователь недр обязан обеспечить: соблюдение требований законодательства, а также утвержденных в установленном порядке стандартов (норм, правил) по технологии ведения работ, связанных с пользованием недрами, и при первичной переработке минерального сырья; требований технических проектов, планов и схем развития горных работ; недопущение сверхнормативных потерь, разубоживания и выборочной отработки полезных ископаемых (ПИ); безопасное ведение работ, связанных с пользованием недрами.

Неотъемлемой частью геолого-экономической оценки месторождения, определяющей рациональное и комплексное использование недр, являются *показатели потерь ПИ.*

В рамках законодательства о пользовании недрами расчеты нормативов

потерь и уточненных нормативов потерь выполняются при подготовке ТЭО кондиций, проектов на разработку месторождений твердых полезных ископаемых (ТПИ), годовых планов развития горных работ и при списании поставленных на государственный учет запасов ПИ – для решения задачи планирования рациональной разработки месторождения и обоснованного списания запасов ПИ.

В рамках налогового законодательства указанные расчеты выполняются при подготовке материалов, представляемых на рассмотрение и утверждение проектных нормативов потерь и уточненных при подготовке годовых планов развития горных работ (годовых программ работ) нормативов потерь ТПИ при добыче для предоставления недропользователю нулевой налоговой ставки налога на добычу ПИ (НДПИ) в пределах нормативов по-

терь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ, – для решения задачи обоснования расчетов платежей при пользовании недрами.

Указанные области законодательства одновременно и взаимосвязаны, и разведены. Налоговый учет практически всегда подразумевает определенную корректировку значений параметров бухгалтерского учета деятельности предприятия с целью установления налогооблагаемой базы для исчисления того или иного налога. При этом речь идет, как правило, о корректировке одних и тех же понятий бухгалтерского и налогового учета, выступающих в качестве налогооблагаемой базы (объекта налогообложения). Объектом налогообложения по налогу на прибыль является та или иная часть прибыли, по налогу на имущество – та или иная часть имущества предприятия и т. д. В отношении исчисления НДПИ ситуа-

ция принципиально иная, поскольку налоговым законодательством предусмотрены положения, существенно отличающиеся от положений законодательства о недропользовании.

ВАРИАНТЫ УСТАНОВЛЕНИЯ НУЛЕВОЙ НАЛОГОВОЙ СТАВКИ НДС

Согласно ст. 342 гл. 26 ч. 2 Налогового кодекса РФ (НК РФ) и Порядку заполнения налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых (прил. № 2 к приказу Министерства финансов РФ от 29.12.2006 г. № 185н) налогообложение по НДС производится по налоговой ставке 0 % (0 руб.) (далее – по нулевой налоговой ставке) при добыче ПИ:

♦ в части нормативных потерь ПИ (код основания налогообложения добытых ПИ по нулевой налоговой ставке – 1010);

♦ при разработке некондиционных запасов (остаточных запасов пониженного качества) (за исключением случаев ухудшения качества запасов ПИ в результате выборочной отработки месторождения) (код 1040);

♦ при разработке ранее списанных запасов ПИ, за исключением случаев ухудшения качества запасов ПИ в результате выборочной отработки месторождения (код 1045);

♦ остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения (код 1050);

♦ добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в пределах нормативов содержания ПИ в указанных породах и отходах (код 1060).

Порядок рассмотрения и утверждения нормативов потерь ТПИ при добыче (код 1010) определен постановлением Правительства РФ № 921 «Об утверждении правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых

при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения» (от 29.12.2001 г.) и № 76 «О внесении изменений в правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 г. № 921» (от 05.02.2007 г.), а порядок отнесения запасов ПИ к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания ПИ, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производств (коды 1040 и 1060), определен Постановлением Правительства РФ № 899 «Об утверждении правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производства» (от 26.12.2001 г.). В указанных документах установлен только административный порядок принятия решений по рассматриваемым вопросам. «Содержательный» механизм применения данных вариантов в этих документах, как и в самом НК РФ, не раскрыт и может быть установлен только в результате комплексного анализа налогового законодательства и законодательства о недропользовании. Представленный ниже анализ касается варианта, регламентирующего вопрос нормирования потерь ТПИ при добыче по коду 1010.

ПОРЯДОК РАССМОТРЕНИЯ И УТВЕРЖДЕНИЯ НОРМАТИВОВ ПОТЕРЬ В РАМКАХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. ОСНОВНЫЕ РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Порядок рассмотрения и утверждения нормативов потерь ТПИ в проектной документации и годовых планах

развития горных работ во исполнение требований ст. 342 гл. 26 ч. 2 НК РФ определен вышеуказанными постановлениями Правительства РФ № 921 и № 76. В соответствии с этими постановлениями утверждение нормативов потерь в 2002–2006 гг. было возложено на Министерство природных ресурсов РФ (МПР России), а затем на Федеральное агентство по недропользованию (Роснедра). Приказом Роснедра от 30.05.2007 г. № 623 «О рассмотрении и утверждении уточненных при подготовке годовых планов развития горных работ (годовых программ работ) нормативов потерь твердых полезных ископаемых при добыче» определен порядок рассмотрения и утверждения указанных нормативов¹.

Подготовка решений по утверждению нормативов потерь ТПИ при добыче осуществляется (в соответствии с распределением полномочий) секцией ТПИ Центральной комиссии по разработке месторождений (ЦКР Роснедра) и территориальными отделениями ЦКР Роснедра. В 2007–2008 гг. было рассмотрено около 2000 материалов (проектов и годовых планов развития горных работ) по крупнейшим объектам недропользования, охватывающим все основные виды ТПИ.

ПРОБЛЕМЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ НОРМИРОВАНИИ ПОТЕРЬ ТПИ ПРИ ДОБЫЧЕ

При проверке обоснованности расчетов нормативов потерь ТПИ при добыче, представляемых недропользователями на рассмотрение и утверждение для решения вопроса о возможности предоставления им нулевой налоговой ставки на НДС, приходится констатировать, что законодательство о недропользовании и налоговое законодательство практически по всем важнейшим понятиям (*виды полезных ископаемых, добыча полезных ископаемых, потери при добыче*), регламентирующим нормирование потерь ТПИ при добыче согласно ст. 342 НК РФ, по меньшей мере, не увязаны между собой, а в ряде

¹Нормативы потерь ТПИ регламентируются также: законом РФ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»; положениями о МПР России и Роснедра; приказами, распоряжениями, нормативными актами и методическими материалами МПР России и Роснедра; положением о ЦКР Роснедра; порядком списания запасов ПИ с учета предприятий по добыче ПИ при ведении государственного баланса запасов; порядком отражения движения и списания запасов в формах федерального государственного статистического наблюдения; постановлениями, нормативными актами, методическими материалами Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору России (Ростехнадзор); нормативными документами, устанавливающими порядок определения, нормирования, учета и экономической оценки потерь и разубоживания ТПИ при их добыче; налоговым законодательством РФ, разъяснениями Высшего арбитражного суда РФ о применении положений НК РФ о НДС; иными нормативно-правовыми актами, справочной и научно-методической литературой, обязательной или рекомендуемой к использованию в соответствии со спецификой объекта недропользования. Общий перечень нормативных и методических материалов по данному вопросу превышает 150 наименований и в данной публикации не приводится, за исключением основных документов, наиболее часто используемых в практике проектирования и планирования горных работ (основные нормативно-методические документы Ростехнадзора на сегодня остаются действующими, несмотря на изменение ряда функций и полномочий данного органа, предусмотренных Постановлением Правительства РФ от 29.05.2008 г. № 404).

случаев и противоречат друг другу. Несмотря на приоритетное значение норм НК РФ над понятиями и терминами других областей законодательства, закрепленное ст. 11 НК РФ, их использование затруднено или исключено из реальной практики из-за неопределенности или двусмысленности содержания этих норм.

Противоречивость действующих нормативных документов как в сфере законодательства о недропользовании, так и в сфере налогового законодательства и их несогласованность между собой в отношении ТПИ приводит к существенным различиям в понимании недропользователями основных положений законодательства в отношении нормирования потерь ТПИ при добыче и представлению ими на рассмотрение и утверждение нормативов потерь материалов, часто не соответствующих положениям как законодательства о недропользовании, так и налогового законодательства.

Вопрос о том, что относится к *потерям ПИ при добыче*, в **налоговом законодательстве** приобретает особое значение в связи с применением нулевой налоговой ставки на нормативные потери ПИ при добыче. Если отнесение к потерям при добыче *эксплуатационных потерь* непосредственно при добыче (в цикле горного производства) не вызывает вопросов, поскольку совпадает с принципами законодательства о недропользовании, то отнесение к потерям при добыче *потерь при переработке* ПИ (по обогащению и перелу добытых ПИ), так называемых *технологических потерь*, является дискуссионным и вызывает много споров ввиду того, что оно не связано с учетом движения запасов ПИ в системе недропользования (потери при переработке не «участвуют» в списании запасов при добыче ТПИ).

Ряд положений НК РФ, касающихся исключительно налогообложения при добыче драгоценных металлов и камней, заставляет обратить на эти ПИ особое внимание и рассмотреть проблему нормирования их потерь отдельно.

Также пристальное внимание необходимо обратить на требование законодательства об утверждении *потерь ПИ по местам их образования и выемочным единицам*, поскольку, как показал опыт рассмотрения представляемых материалов, для большинства недропользователей это требование оказывается «откровением».

Специалисты в области налогообложения объектов недропользования и горняки отмечают, что механизм исчисления НДС, введенный НК РФ, продолжает оставаться несовершенным прежде всего в отношении ТПИ. К основным недостаткам НК РФ они относят: определение объекта налогообложения, т. е. добытого ТПИ; определение количества налогооблагаемого ПИ; проведение оценки стоимости ПИ; применение нулевой ставки налогообложения. В числе причин сложившейся ситуации называются: отсутствие проработанного комплексного научного подхода к формированию системы налогообложения при добыче ТПИ, в том числе отсутствие четких подходов к изъятию горной ренты (отсутствие определения продукции горного производства и общепринятого определения границы между добычей и переработкой ПИ – между продукцией добывающей и обрабатывающей отраслей производства); терминологическое несоответствие налогового законодательства и законодательства о пользовании недрами. Как следствие – проблемы при реализации налогового законодательства, на что неоднократно указывают такие специалисты, как И. И. Аристов, Т. В.

Башлыкова, В. Н. Брайко, В. М. Бусырев, В. И. Воропаев, Д. А. Глебов, В. Н. Иванов, В. В. Истомин, Ю. Е. Кацман, М. А. Колесник, Н. П. Корнилов, А. М. Кочергин, Г. Г. Ломоносов, Н. Н. Мельников, С. Э. Мининг, Е. И. Панфилов, С. К. Рубцов, А. И. Сухорученков, Н. И. Толстых, С. А. Филиппов, С. Ю. Шаповалов, М. М. Юмаев и др. (Недропользование-XXI век. 2006. № 1; 2007. № 3, 6; 2008. № 2, 5; Нефть, Газ, Право. 2006. № 2; 2008. № 2; Российский налоговый курьер. 2005. № 24; 2006. № 13; Нефтегаз, энергетика и законодательство. 2007. Вып. 6; и др.).

В отношении терминологического несоответствия основных понятий проблема усугубляется не только отсутствием у ряда терминов в сфере недропользования нормативного содержания (понятие *полезное ископаемое* не определено даже в законе «О недрах»), но и тем, что содержание ключевых терминов, используемых при налогообложении добычи ТПИ, не раскрывается и в НК РФ (например, отсутствует определение понятия *добыча ПИ*). Указанные несоответствия наряду с другими коллизиями норм законодательства о недрах с нормами иных нормативных актов, изданных в разное время по различным объектам регулирования, а также внутренние противоречия в рассматриваемых областях законодательства, снижают эффективность государственного регулирования отношений недропользования. Перечисленные проблемы, с одной стороны, осложняют обоснованное предоставление добросовестным недропользователям нулевой налоговой ставки на потери ПИ при добыче, а с другой – создают предпосылки для нанесения ущерба государству от недоплат части НДС вследствие необоснованного предоставления нулевой ставки на потери, которые не могут быть признаны нормативными, но в силу несовершенства законодательства получают такой статус.

Утверждение нормативов потерь возложено на Роснедра, которое отвечает и за вопросы, связанные с учетом движения запасов ПИ и ведением государственного баланса запасов ПИ. Этот факт однозначно подразумевает стремление государства осуществлять работы в рамках налогового законодательства в единой связи с работами в рамках законодательства о недропользовании.

Рассмотрим вышеуказанные проблемы подробнее.



Заседание секции ТПИ ЦКР Роснедра 17 марта 2009 г.

1. Противоречия законодательства о недропользовании и налогового законодательства.

Виды полезных ископаемых. Законодательство о недропользовании в качестве базового использует понятие *балансовых запасов ПИ*. Перечень *видов ПИ* для целей недропользования регламентирован приказом МПР России от 09.07.1997 г. № 122 «Положение о порядке учета запасов полезных ископаемых, постановления их на баланс и списания с баланса». Ключевым понятием законодательства о недропользовании являются *погашенные (погашаемые) запасы ПИ* – сумма количества добытого из недр и потерянного при добыче ПИ, подлежащего списанию с государственного баланса запасов ПИ в установленном порядке. Запасы ПИ и содержащиеся в них полезные компоненты, учтенные государственным балансом, в случае добычи запасов ПИ из недр или их потерь в процессе добычи подлежат списанию с государственного баланса на основании актов о списании запасов ПИ и данных ежегодной государственной отчетности организаций, осуществляющих добычу ПИ (приказ МПР РФ от 15.12.2006 г. № 286 «Порядок постановки запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списания с государственного баланса»). Согласно РД 07-203-98 «Инструкция о порядке списания запасов полезных ископаемых с учета предприятий по добыче полезных ископаемых»², утвержденному постановлениями Госгортехнадзора России от 17.09.97 г. № 28 и МПР России от 18.07.97 г. № 121-1, данные об объемах запасов ПИ, списанных в соответствии с настоящей Инструкцией по результатам работ по добыче ПИ, являются окончательными данными при ведении государственного баланса запасов ПИ и для внесения платежей за пользование недрами, на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Согласно **налоговому законодательству (НК РФ, ч. 2, гл. 26. «Налог на добычу полезных ископаемых; Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых»**³) при расчете платежей по НДС *объектом налогообложения по налогу на добычу ПИ* являются полезные ископаемые, добытые из

недр на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ, а также ПИ, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства. При этом *полезным ископаемым (добытым полезным ископаемым)* признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая *стандарту качества* – государственному РФ, международному, региональному, отраслевому, а в случае отсутствия таковых для отдельно добытого ПИ – стандарту организации (предприятия). *Добытым ПИ* признается также продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземное выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), и перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ, включая добычу ПИ из пород вскрыши или хвостов обогащения.

Разъяснениями **Высшего арбитражного суда РФ («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»**. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 18.12.2007 г. № 64) о применении положений НК РФ о НДС уточняется:

♦ не может быть признана ПИ продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) ПИ и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности;

♦ по общему правилу не признается ПИ продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) ПИ из минерального сырья (например,

операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т. д.);

♦ нормы НК РФ не могут быть истолкованы как означающие, что ПИ во всех случаях признается конечная продукция разработки месторождения, поскольку проектом разработки конкретного месторождения может быть предусмотрена необходимость осуществления в отношении ПИ операций, относящихся не только к добыче (извлечению) ПИ из недр, но и к его дальнейшей переработке.

Специалисты отмечают, что в одних случаях к продукции горнодобывающей промышленности относят извлеченные из недр руды, в других – концентраты, в третьих – практически конечный готовый продукт. Указывается, что из одного добытого минерала может быть произведено достаточно много видов продукции горнодобывающей промышленности, количественно и качественно отличающихся друг от друга, что при ведении государственного баланса запасов не учитывается. При этом НК РФ в одних случаях указывает на вид продукции, совпадающей с ПИ, числящимся на государственном балансе, в других – не дает указаний о виде продукции, признаваемой ПИ, а в третьих (например, для драгоценных металлов и камней) – указывает на виды продукции, которые не числятся на государственном балансе запасов ПИ.

Содержание ключевых терминов, используемых при налогообложении добычи ТПИ, либо не раскрывается самим НК РФ, либо приводится, но в существенно различающемся или, более того, взаимоисключающем толковании. Например, под *объектом налогообложения по НДС* понимаются полезные ископаемые, добытые на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ (т. е. балансовые ПИ), а *полезным ископаемым (добытым полезным ископаемым)* признается *продукция* горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (например, концентраты и другие продукты драгоценных металлов), т. е. ПИ, которые не состоят на государственном балансе запасов ПИ.

²Инструкция утверждена до вступления в действие гл. 26 НК РФ и, естественно, не увязана с исчислением НДС, но поскольку НДС заменил ранее действовавшие плату за пользование недрами и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, справедливо полагать, что «идеология» Инструкции распространяется и на установление платежей по НДС.

³Методические рекомендации по применению гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ утратили силу согласно приказу ФНС России от 26.09.2006 г. № САЭ-3-21/623.

Таким образом, понятие *вида полезного ископаемого*, определяемое НК РФ как *вид продукции*, соответствующей тому или иному первому по своему качеству стандарту качества, применяется в значении, отличающемся от используемого в сфере недропользования для учета запасов ПИ, постановки их на государственный баланс и списания с баланса, отчетности предприятий по формам федерального государственного статистического наблюдения, при проектирования и эксплуатации предприятий по добыче ПИ, при оформлении лицензий на право пользования недрами (виды руд, песков, виды нерудных ПИ, угля и пр., а также виды полезных компонентов в них). В результате для предприятий, осуществляющих добычу ТПИ, налогооблагаемая база для исчисления НДС, определяемая согласно перечню видов продукции из добываемого ПИ (п. 2 ст. 337 НК РФ), принципиально отличается от учетной базы всей системы законодательства о недропользовании – *балансовых запасов ПИ*, определяемых по иному перечню. При этом в НК РФ никак не объясняется двусмысленность предложенных формулировок, хотя абсолютно очевидно, что *виды полезных ископаемых* и *виды продукции* из них не являются тождественными или однозначно взаимосвязанными понятиями.

Добыча полезного ископаемого.

Определение *добычи ПИ* в НК РФ отсутствует, а в законодательстве о недропользовании однозначно не закреплено.

Практически единственным документом, в котором была сделана попытка согласования понятий законодательства о недропользовании и налогового законодательства и содержащим некоторые разъяснения по рассматриваемым вопросам, является РД 07-261-98 «Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами», утвержденный постановлением Госгортехнадзора России от 10.12.1998 г. № 76 и согласованный Минфином, Минэкономки, МПР и МНС России. Юридический статус этого документа в настоящее время не определен (утвержден до введения в действие гл. 26 НК РФ и предназначался для расчетов отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы), однако широко используется недропользователями для обоснования тех или иных позиций, связанных с исчислением НДС. Согласно этому доку-

менту, *процесс добычи ПИ* – это совокупность технологических процессов по извлечению ПИ из недр, включая первичную обработку ПИ, т. е. технологических операций по доведению до требуемого стандартами и техническими условиями качества, предусмотренных проектом ведения работ по добыче ПИ и осуществляемых, как правило, в границах горного отвода, включая селективную выемку, усреднение, породовыборку, дробление негабаритов, производство кондиционных блоков, сортировку и доставку до склада готовой продукции или на перерабатывающие производства (обогачительные или брикетные фабрики, дробильно-сортировочные комплексы, химические или металлургические заводы и др.). В то же время *фактически добытые ПИ* – это ПИ, выданные из недр на поверхность при подземном способе разработки месторождения, вывезенные из карьера при открытых горных работах и прошедшие первичную обработку, но без учета пород, разубоживающих ПИ, если они не были включены в подсчет балансовых запасов. Таким образом, под готовой продукцией здесь понимаются ПИ, прошедшие только первичную обработку.

Налоговым законодательством определено только понятие *количества добытого ПИ*. Для целей налогообложения при определении количества ПИ, добытого в налоговом периоде, учитывается ПИ, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) ПИ из недр (отходов, потерь). При разработке месторождения в соответствии с лицензией на добычу ПИ учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения. При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения, количество добытого в налоговом периоде ПИ определяется как количество ПИ, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды. При этом в НК РФ уточняется следующее:

♦ при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого ПИ определяется по данным обязательного учета при до-

быче, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях;

♦ при извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого ПИ определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней;

♦ количество добытого ПИ, определяемого в соответствии с НК РФ как *полезные компоненты*, содержащиеся в добытой многокомпонентной комплексной руде, определяется как количество компонента в химически чистом виде.

Таким образом, понятие *количество добытого ПИ*, данное в НК РФ, содержит те же элементы неопределенности, что и понятие *вид ПИ*. НК РФ, трактуя в качестве вида ПИ *добываемое ПИ* (как базы налогообложения) *промежточную или конечную продукцию*, получаемую из ПИ, состоящих на государственном балансе запасов, также подразумевает, что *добыча ПИ* в одних случаях *заканчивается до процесса переработки ПИ*, а в других – *после переработки ПИ*. При этом не поясняется, почему данный подход в НК РФ распространяется только на драгоценные металлы и камни, в то время как и для ряда других ПИ в качестве добытого ПИ определена продукция, для получения которой подразумевается наличие стадии переработки исходного ПИ.

В горной практике считается, что добыча заканчивается тогда, когда добытое ПИ отгружается внешнему потребителю или на переработку, даже если цикл переработки осуществляется самим добывающим предприятием, т. е. одним и тем же хозяйственным субъектом. Иными словами, добыча заканчивается после транспортных путей горного производства, т. е. отгрузкой добытых балансовых ПИ (руд, песков, угля, бокситов, огнеупорных глин и т. п.) на промежуточные склады или перерабатывающие производства, т. е. *когда заканчивается маркшейдерский учет добытой горной массы*.

Разъяснения Высшего арбитражного суда РФ подтверждают базовые подходы законодательства о недропользовании, заключающиеся в том, что, несмотря на заложенные в проектной документации решения по определению конечной продукции горнодобывающего производства, необходимо различать и разделять процессы добычи и переработки. Но и данные разъясне-

ния однозначно не определяют «границу» между добычным и перерабатывающим производствами. Таким образом, наиболее понятным является указание на то, что добыча заканчивается доставкой ПИ на перерабатывающие производства или на склад готовой продукции, под которой понимается ПИ, прошедшее стадию первичной обработки (но не более того).

Особое место в отношении понятия *добычи ПИ* занимают так называемые *специальные виды добычных работ*. Как указывалось выше, наряду с продукцией горнодобывающей промышленности и разработкой карьеров, НК РФ признает *полезным ископаемым* и продукцию, являющуюся результатом разработки месторождения с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ, а также отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ. Следовательно, все операции до получения продукции таких перерабатывающих технологий относятся к операциям по добыче ПИ.

Потери полезного ископаемого при добыче. В законодательстве о недропользовании *потери ПИ при добыче* определяются как *часть балансовых запасов ПИ*, не извлеченная из недр при разработке месторождения, добытая и направленная в породные отвалы, оставленная (потерянная) в местах складирования, погрузки, первичной обработки (подготовки) и на транспортных путях технологического цикла горного производства (по геологическим, горно-геологическим, технологическим или экономическим причинам), и рассчитываются как отношение абсолютной величины потерь ПИ (*П*) к *балансовым запасам*, подлежащим погашению (*Б*), выраженное в процентах: $(П/Б) \times 100\%$ (Технико-экономическая оценка извлечения полезных ископаемых из недр/М. И. Агошков [и др.]. М., 1974; Горная энциклопедия. М., 1986).

Различают потери: *общешахтные* (общерудничные, общекарьерные, общеприисковые) – устанавливаются в проекте и нормированию при определении потерь при добыче в годовых планах развития горных работ не подлежат; *эксплуатационные при добыче*, т. е. потери балансовых запасов при добыче ПИ в массиве (в недрах) и потери отдельных (отбитых) от массива ПИ, связанные с системой разработки и применяемой технологией добычи, обуславливающиеся непосредственно в техно-

логическом процессе добычи, – устанавливаются в проектной и технической документации и уточняются в годовых планах развития горных работ.

Под *нормативными потерями* понимается *часть балансовых запасов ПИ*, извлечение которых согласно ТЭО постоянных кондиций, техническому проекту разработки месторождения и безопасному ведению добычных работ по технико-экономическим расчетам нецелесообразно в современных экономических условиях. **Показатели нормативов потерь** ПИ первоначально утверждаются в установленном порядке при проведении государственной геологической экспертизы ТЭО временных и постоянных разведочных кондиций (для подсчета запасов в границах месторождения или участка) и в техническом проекте на разработку месторождения. **Нормативы потерь** уточняются при подготовке годовых планов развития горных работ и утверждаются в их составе в зависимости от горно-геологических условий, применяемых схем, способов и систем отработки участка месторождения, планируемого к разработке в предстоящем году. Для месторождений, содержащих несколько видов ТПИ, **уточненные нормативы потерь** утверждаются по каждому виду ПИ, имеющему промышленное значение и числящемуся на государственном балансе запасов. Согласно распоряжению МПР РФ от 05.02.2003 № 42-р «**Временные методические рекомендации по подготовке и рассмотрению материалов, связанных с расчетом нормативов потерь твердых полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой системой и технологией разработки месторождения и порядком уточнения нормативов потерь при подготовке годовых планов развития горных работ**» показатели нормативов потерь ПИ относятся ко всем утвержденным балансовым запасам месторождения или его отдельным выделяемым участкам.

Общепризнанными нормативными документами, устанавливающими порядок определения, нормирования, учета и экономической оценки потерь и разубоживания ТПИ при их добыче являются «**Единая классификация потерь твердых полезных ископаемых при разработке месторождений**» (ЕКП) и «**Типовые методические указания по определению, нормированию, учету и экономической оценке потерь твердых полезных ископаемых при**

их добыче (ТМУ)» (разработаны Академией наук СССР и утверждены Госгортехнадзором СССР в 1972 г.), а также разработанные на их основе отраслевые инструкции и методические указания по определению, нормированию и учету потерь и разубоживания для соответствующих отраслей промышленности – черной, цветной металлургии (в том числе для золотодобывающей промышленности), угольной промышленности, при производстве нерудных строительных материалов. Указанными документами регламентировано нормирование потерь при добыче только в части нормируемых видов эксплуатационных потерь.

Нормативы потерь при добыче устанавливаются на основании технико-экономических расчетов в соответствии с требованиями по нормированию потерь, рассчитываются по конкретным местам образования потерь и утверждаются в составе проектной и технической документации. **Уточненные нормативы потерь ТПИ** при добыче также рассчитываются по конкретным местам образования потерь на основании технико-экономических расчетов для каждой выемочной единицы, вовлекаемой в отработку в планируемом периоде. Проекты и годовые планы развития горных работ составляются на базе запасов ПИ, прошедших государственную экспертизу и числящихся на государственном балансе на дату составления документов, в соответствии с требованиями ПБ 07-601-03 «**Правила охраны недр**» (утв. постановлением Госгортехнадзора России от 06.06.2003 г. № 71), РД 07-488-02 «**Положение о порядке согласования органами Госгортехнадзора России проектной документации на пользование участками недр**» (утв. постановлением Госгортехнадзора России от 02.08.2002 г. № 49), РД 07-330-99 «**Инструкция по согласованию годовых планов развития горных работ**» (утв. постановлением Госгортехнадзора России от 24.11.1999 г. № 85).

Запасы ПИ, списываемые с государственного баланса запасов ПИ и, соответственно, с учета организаций по добыче ПИ в случаях их оставления в недрах из-за неправильного ведения горных работ, в том числе по причине неполноты выемки по площади и мощности, подработки (надработки) сближенных пластов, залежей, жил, выборочной отработки месторождений ПИ или их участков, несвоевременного списания, преждевременного погашения горных выработок и др., не вклю-

ченные в нормативы потерь, устанавливаемые ежегодными планами горных работ, согласованными и утвержденными в установленном порядке, относятся к *сверхнормативным потерям*. Следовательно, сверхнормативные потери ПИ при добыче – это *потери, превышающие утвержденные нормативы*. При отсутствии утвержденных в установленном порядке уточненных нормативов потерь все фактические потери ТПИ относятся к сверхнормативным до утверждения уточненных нормативов потерь.

Таким образом, по общему правилу к *потерям ПИ при добыче*, утверждаемым в составе проектной документации и в составе годовых планов развития горных работ, относятся *эксплуатационные потери*. Нормируемые и ненормируемые виды эксплуатационных потерь определены в ТМУ. Нормируемые виды эксплуатационных потерь подразделяются на *нормативные* (технически и экономически оправданные и утвержденные в установленном порядке) и *сверхнормативные*.

Налоговым законодательством под *фактическими потерями ПИ* понимается разница между расчетным количеством ПИ, на которое уменьшаются запасы ПИ, и количеством фактически добытого ПИ, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче ПИ. При этом под *нормативными потерями ПИ при добыче* понимаются фактические потери ПИ при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ. Однако НК РФ не разъясняет, каким образом учитывать движение запасов ПИ, в качестве которых выступает продукция горнодобывающего предприятия, при том, что эта продукция не состоит на государственном учете в качестве балансовых запасов. Указанные определения фактических и нормативных потерь, по существу, полностью исключают возможность принятия в качестве налогооблагаемой базы НДС какой-либо продукции горнодобывающих предприятий, не совпадающей с видами ПИ, состоящих на государственном балансе запасов ПИ.

Согласно НК РФ *количество добытого ПИ* определяется прямым или косвенным методом. При прямом методе количество добытого ПИ определяется для целей исчисления НДС с учетом фактических потерь ПИ. При этом

не оговаривается, могут ли и должны ли учитываться фактические потери ПИ при определении количества добытого ПИ косвенным методом. В то же время ясно, что фактические потери объективно имеют место в обоих случаях, и их наличие не связано с методом определения количества добытого ПИ.

Необходимо заметить, что если при списании запасов ПИ с госбаланса и составлении форм государственной статистической отчетности под добычей понимается количество фактически добытого ПИ, а потери учитываются отдельно, то для целей налогообложения количество добытого ПИ включает в себя и количество фактических потерь ПИ. Иными словами, согласно НК РФ, количество добытого ПИ равно количеству добытого плюс потери добытого ПИ.

Эта принципиальная особенность налогового законодательства (наличие двух различных «количеств» добытого ПИ), выражающаяся в существенном отличии от порядка учета потерь в системе недропользования, также вызывает много вопросов у недропользователей и не способствует правильному исполнению налогового законодательства.

Применительно к добыче ПИ с использованием перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ, в НК РФ подразумевается, что все потери до получения соответствующей продукции таких технологий относятся к потерям при добыче. В данном случае вопрос о правомерности отнесения потерь при переработке к потерям при добыче не стоит, поскольку «границу» между этими двумя процессами установить практически невозможно, и добытым ПИ является только то его количество, которое подверглось переработке.

2. Особенности нормирования потерь при добыче драгоценных металлов и драгоценных камней.

Особенности применения статей НК РФ, относящихся к налогообложению добычи драгметаллов и драгкамней и характерных только для данных видов ПИ, обусловлены принципиальным несовпадением видов ПИ, используемых в сфере недропользования, и видов продукции из этих ПИ в соответствии с системой налогообложения. При этом прямо указывается, что производство данных видов продукции осуществляется на обогатительных и золотоизвлекательных фабриках, промывоч-

ных установках и приборах, при доводке концентратов на шлихообогажительных фабриках и установках и т. д. (т. е., как правило, заведомо за «границами» горного производства) и является результатом переработки (первичной переработки) ПИ.

Законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» (от 26.03.1998 г. № 41-ФЗ) определены понятия добычи этих видов ПИ:

♦ *добыча драгоценных металлов* – извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы. Под производством драгоценных металлов понимаются: извлечение драгоценных металлов из добытых комплексных руд, концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, а также из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы; аффинаж драгоценных металлов. Таким образом, согласно данному ФЗ извлечение драгметаллов из комплексных руд и аффинаж драгметаллов к добыче данного вида ПИ не относятся;

♦ *добыча драгоценных камней* – извлечение драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений, а также сортировка, первичная классификация и первичная оценка драгоценных камней. Отмечается также, что сортировка, первичная классификация и первичная оценка являются завершающими частями процесса обогащения. Таким образом, в соответствии с положениями ФЗ, процесс переработки драгкамней является составной частью процесса их добычи.

Согласно **Методическим указаниям по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами** для драгметаллов и драгкамней процесс добычи заканчивается получением готовой продукции после переработки ПИ, а для остальных ПИ все дальнейшие операции после доставки ПИ на перерабатывающие производства относятся уже не к процессу добычи, а к процессу переработки (первичной переработки) ПИ, т. е. к обогащению и переделу добытых ПИ. Причины такого разделения ПИ не указываются, но конкретизируется, что в отношении драгметаллов добытыми ПИ являются драгметаллы после аффинажного производства, что противоречит ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях».

Под *первичной переработкой ПИ* подразумеваются операции по переработке получаемого из недр минерального сырья по технологическим схемам, под которыми понимаются проектные решения, предусмотренные технологической частью проекта предприятия по переработке минерального сырья, определяющие последовательность процессов и операций по обогащению и переделу добытых ПИ. *Потери ПИ при переработке* – это часть ПИ и содержащихся в них полезных компонентов, потерянных при первичной переработке добытых ПИ. *Нормативы потерь при переработке* ПИ устанавливаются для каждого компонента утвержденных запасов месторождения и предусмотренных к извлечению в соответствии с условиями лицензии на пользование недрами и техническим проектом. При переработке добытого ПИ по технологическим сортам норматив потерь определяется по каждому технологическому сорту. Пересчет нормативов потерь при переработке осуществляется только при значительном изменении качества исходного сырья. Нормативы потерь ПИ и содержащихся в них полезных компонентов при переработке подлежат согласованию с органами государственного горного надзора для всех технологических переделов предприятий по переработке минерального сырья.

Если предприятие осуществляет добычу и переработку ПИ, то проектами и годовыми планами развития горных работ согласно «**Правилам охраны недр при переработке минерального сырья. ПБ-07-600-03** (постановление Госгортехнадзора РФ от 06.06.2003 г. № 70) и **Типовым методическим указанием по определению, учету, экономической оценке и нормированию потерь твердых полезных ископаемых и содержащихся в них компонентов при переработке минерального сырья** (АН СССР, Госгортехнадзор РФ, 1987 г.) предусматривается нормирование потерь и по данному переделу. *Нормативы потерь при переработке* устанавливаются в проектной документации отдельно по числящимся на государственном балансе запасам основных и попутных компонентов и технологическим сортам и могут уточняться в годовых планах. Максимально допустимое содержание основных и попутных полезных компонентов в отходах переработки обосновываются и уточняются в проектной документации и устанавливаются не выше минималь-

ного промышленного содержания основных и попутных компонентов в балансовых запасах разрабатываемого месторождения (потери, превышающие установленные нормативы, относятся к сверхнормативным). В годовом плане указывается номенклатура основных и попутных компонентов, подлежащих извлечению в товарные продукты, нормативы их потерь для каждой стадии технологического процесса.

По общему правилу *потери ПИ при переработке* (первичной переработке) подлежат специальному нормированию и в потери ПИ при добыче не включаются. В то же время в соответствии с Методическими указаниями РД-07-261-98 (после введения НДСП) применение данного документа не соответствует действующему законодательству) делаются следующие исключения:

- ♦ под потерями ПИ при добыче, кроме потерь непосредственно в процессе добычи, в особых случаях, когда фактически добытыми ПИ являются драгоценные металлы после аффинажного производства, драгоценные камни после первичной переработки, включая сортировку, первичную классификацию и первичную оценку, понимаются также потери при первичной переработке минерального сырья;

- ♦ в соответствии с законодательством РФ о драгметаллах и драгкамнях, потери драгоценных металлов и камней при их первичной переработке отнесены к потерям ПИ при добыче.

Таким образом, для драгоценных металлов и камней все потери до получения того или иного конечного продукта, в соответствии с РД 07-261-98, относятся к потерям при добыче (но не являются таковыми – *Прим. автора*).

Аналогичные исключения имеются в налоговом законодательстве. Непосредственно в НК РФ понятие конечного продукта используется для определения количества добытого ПИ, но при этом не указано, что все потери до получения конечного продукта, подлежащего налогообложению, относятся именно к потерям при добыче. Потери ПИ как для драгметаллов и драгкамней, так и для любых других видов ПИ могут состоять как из потерь при добыче, так и из потерь при переработке, которые нормируются совершенно самостоятельно.

Указанное несоответствие налогового законодательства и законодательства о недропользовании объясняется двумя положениями, заложенными в

НК РФ: во-первых, для целей налогообложения количество добытого ПИ включает в себя и количество фактических потерь ПИ (в отличие от законодательства о недропользовании, когда добытое ПИ и потери при его добыче учитываются отдельно); во-вторых, отсылки, сделанные в НК РФ на закон «О драгоценных металлах и драгоценных камнях», указывают, что в налоговом законодательстве добыча драгметаллов и драгкамней – это добыча и переработка этих ПИ, поэтому по налоговому законодательству для целей исчисления НДСП потери при переработке драгоценных металлов и камней относятся к потерям при добыче.

На основании этих положений недропользователи, осуществляющие разработку месторождений драгоценных металлов и камней, включают так называемые *технологические потери* в потери при добыче (до получения конечной продукции – концентратов или других полупродуктов) и представляют их на утверждение. Однако в НК РФ не прописан механизм определения общего норматива потерь, объединяющего эксплуатационные и технологические потери, установление которого «подразумевается» НК РФ. Нет и не может быть такого механизма и в действующем нормативном поле законодательства о недропользовании, поскольку *эксплуатационные потери определяются в отношении балансовых запасов руд (песков), извлеченных из недр и доставленных на переработку, а технологические потери – в отношении полезного компонента, поступившего на переработку в исходном сырье*. Алгоритм соответствующих пересчетов на общей основе отсутствует (для каждого предприятия он индивидуален), законодательно не прописан и, соответственно, данное положение, заложенное в НК РФ, является практически нереализуемым.

В 2002–2006 гг. МПР России утверждало два норматива потерь при добыче – эксплуатационных и технологических потерь. Однако в условиях несоответствия (в подавляющем большинстве случаев) объемов добычи и переработки ПИ в течение отчетных налоговых периодов, а также из-за невозможности отнесения технологических потерь к определенным выемочным единицам и погашаемым по ним балансовым запасам использовать указанные нормативы можно исключительно раздельно.

Роснедра, на которое функция утверждения нормативов потерь возложена с 2007 г., приняло иное решение.

Отсутствие в действующих нормативных документах прямого указания о необходимости рассмотрения и утверждения нормативов потерь при переработке (технологических потерь) или их обязательного включения в состав потерь при добыче определило решение об утверждении в составе нормативов потерь при добыче исключительно эксплуатационных потерь. Это решение согласуется с полномочиями Роснедра как федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по оказанию государственных услуг и управлению госу имуществом в сфере недропользования, но вступает в определенное противоречие с функциями налогового регулирования, определенными НК РФ.

В то же время в НК РФ и Порядке заполнения налоговой декларации по налогу на добычу ПИ определено и недвусмысленно указан и другой путь обоснования предоставления нулевой налоговой ставки *на потери при переработке ПИ*: в тех случаях, когда речь идет о ПИ или компонентах, которые не могут быть извлечены из основного сырья в ходе технологического процесса переработки и остаются в отвалах или в отходах перерабатывающих производств, условием для применения к ним нулевой налоговой ставки является отсутствие в РФ экономически обоснованной технологии извлечения соответствующего ПИ из отвалов и отходов перерабатывающих производств, что должно подтверждаться соответствующими документами органа государственного горного надзора (код основания налогообложения добытых ПИ по нулевой налоговой ставке – 1050).

Данный подход принципиально соответствует сложившейся практике и законодательству о недропользовании, разделяющему процессы добычи и переработки ПИ, но вступает в противоречие с вышеприведенными положениями НК РФ, предусматривающими «возможность» отнесения потерь при переработке драгметаллов и драгкамней к потерям при добыче и их утверждение в виде норматива потерь при добыче. В пользу данного подхода свидетельствует и то, что, согласно нормативным документам Ростехнадзора, потери при переработке могут, но не должны (в отличие от эксплуатационных потерь при добыче) ежегодно уточняться. Они утверждаются в проектной документации на переработку ПИ и пересматриваются только при существенном изменении качества сы-

рья. Таким образом, данные потери, по существу, принципиально отличаются от эксплуатационных, и объединение их в один показатель не имеет никакого смысла и необходимости.

Заметим что, нормативы содержания ПИ, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производств, используемые при обосновании нулевой налоговой ставки на добытые из указанных пород и отходов ПИ по коду 1060, утверждаются в составе проектной документации как производные величины от показателей извлечения ПИ при добыче или переработке минерального сырья.

Однако за весь период экспертизы материалов ни один недропользователь не представил указанных документов. Это говорит о том, что либо недропользователи не могут получить подобного подтверждения в органах государственного горного надзора в связи с недостаточной обоснованностью проектных решений по переработке ПИ и принятых значений потерь при переработке, либо данный механизм согласования, предусмотренный НК РФ, не работает на уровне ФНС России.

Наконец, еще раз отметим **разъяснение Высшего арбитражного суда РФ** о том, что под добычей ПИ следует понимать операции, относящиеся к добыче (извлечению) ПИ из недр. Соответственно операции, связанные с переработкой ПИ, к операциям по извлечению ПИ из недр не относятся.

Именно отдельный учет потерь ПИ непосредственно в процессе добычи и их потерь в процессе переработки обеспечивает стимулирование перехода на ресурсосберегающие технологии как при добыче, так и при переработке ПИ, что является одним из важнейших принципов государственной политики в области рационального и комплексного использования минерального сырья при его добыче и переработке.

3. Места образования потерь. Выемочные единицы.

Под *выемочной единицей* понимается минимальный участок месторождения с относительно однородными геологическими условиями, отработка которого, согласно проекту, осуществляется одной системой разработки, технологической схемой выемки (карьер, уступ, блок, камера и т. д.), в пределах которого с достаточной достоверностью определены запасы и возможен досто-

верный первичный учет добычи (извлечения) ПИ и компонентов.

В рамках законодательства о недропользовании списание запасов, потерянных в процессе добычи, осуществляется отдельно по каждой выемочной единице. В случаях, когда при добыче ПИ прямое определение их потерь невозможно, а полная отработка выемочной единицы к концу отчетного года не закончена, количество потерянных ПИ определяется условно с учетом установленного для данной выемочной единицы норматива потерь и количества добытых из нее ПИ; окончательное количество потерянных ПИ, в том числе сверхнормативных, по выемочной единице определяется после ее полной отработки и оформления акта на погашение выемочной единицы.

Согласно Постановлению Правительства РФ № 921 потери при добыче рассчитываются по местам их образования. Данное обстоятельство однозначно указывает на особенность законодательства о недропользовании, а именно, на определение нормативов потерь по выемочным единицам, которые подлежат обоснованию в проектной документации на разработку месторождения, а также на необходимость использования для расчетов потерь методических материалов законодательства о недропользовании – ЕКП и ТМУ (1972 г.), которыми и введены понятия *места образования потерь* и *выемочные единицы*.

Необходимо подчеркнуть, что если понятие *места образования потерь* в их первоначальном значении (в кровле, в подошве уступа, на контакте с вмещающими породами и т. д.) не вызывает существенных вопросов, то понятие *выемочная единица* трактуется геологами и горняками по-разному: в одних случаях под выемочной единицей понимаются чисто геологические единицы (месторождение, залежь, участок, подсчетный блок), в других – горно-технологические единицы (уступ, горизонт, камера, карьер и т. д.). В то же время потери по выемочной единице всегда равны сумме потерь по местам их образования в данной выемочной единице.

Представляется, что указание на утверждение нормативов потерь по местам образования означает необходимость расчетов нормативов потерь именно по выемочным единицам (как места образования потерь с точки зрения геолого-маркшейдерского учета движения запасов). Подтверждением

данного тезиса является тот факт, что сверхнормативные потери определяются исключительно для конкретной выемочной единицы. Закономерно, что согласование нормативов потерь осуществлялось Ростехнадзором на протяжении последних десятилетий именно по выемочным единицам в соответствии с установленными и рассчитанными по местам образования потерями балансовых запасов ПИ.

Выводы

1. Обобщение и анализ нормативно-методической базы законодательства о недропользовании и налогового законодательства свидетельствуют, что по всем важнейшим понятиям, регламентирующим нормирование потерь ТПИ при добыче согласно ст. 342 НК РФ – *виды полезных ископаемых, добыча полезных ископаемых, потери при добыче, места образования потерь* – указанные сферы законодательства не увязаны, а в ряде случаев даже вступают в противоречие друг с другом.

Основные понятия налогового законодательства о недропользовании не имеют ничего общего с самим законодательством о недропользовании. Вводя понятие *налог на добычу полезного ископаемого*, НК РФ, по сути, игнорирует базовые понятия законодательства о недропользовании и предлагает считать ПИ, например, отсортированные алмазы, концентраты и другие полупродукты драгоценных металлов, сплав Доре, которые, якобы, должны находиться (но не находятся!) на государственном учете (добывать и терять при добыче можно лишь то, что изначально учтено!), вынимаются экскаваторами и перевозятся автосамосвалами и железнодорожными составами (но не вынимаются и не перевозятся!). Очевидно, в данном случае речь должна идти не о НДС (поскольку таковым он не является), а об ином налоге, например о налоге на производимую предприятием продукцию. Как следствие, использование норм НК РФ затруднено или исключено из реальной практики из-за неопределенности или двусмысленности содержания этих норм, несмотря на их приоритетное значение над понятиями и терминами других областей законодательства. Это вызывает серьезные проблемы при реализации налогового законодательства, трудности у недропользователей, судебные споры по вопросам неправильного исчисления платежей по НДС

как со стороны недропользователей, так и со стороны финансовых органов.

Специалисты подтверждают несоответствия между законодательством о недропользовании и налоговым законодательством. Приводятся примеры и схемы расчетов количества добытого ПИ по видам продукции, их стоимости и расчетов НДС для некоторых конкретных случаев недропользования, однако понятная и однозначная система расчетов НДС отсутствует. В НК РФ продекларированы специфические понятия и тезисы, но не предложен конкретный инструментарий для их реализации. Следовательно, необходимо однозначное нормативное закрепление основных понятий, регламентирующих вопросы недропользования и налогообложения добычи ТПИ.

2. Утверждение нормативов потерь ТПИ при добыче во исполнение ст. 342 НК РФ, согласно постановлению Правительства РФ № 921 и № 76, в настоящее время возложено на Роснедра. Согласно полномочиям, определенным Положением о Роснедра как о федеральном органе исполнительной власти, осуществляющим функции по оказанию государственных услуг и управлению государственным имуществом в сфере недропользования, разъяснения Высшего арбитражного суда РФ о применении положений НК РФ о НДС, положениям ст. 342 ч. 2 НК РФ, при рассмотрении материалов, представляемых для решения вопросов, связанных с предоставлением нулевой налоговой ставки НДС, в части утверждения нормативов потерь и уточненных нормативов потерь ТПИ при добыче, в настоящее время Роснедра утверждает *нормативы потерь* (в проектной документации) и *уточненные нормативы потерь ПИ при добыче*, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения (в годовых планах развития горных работ) в части *нормируемых эксплуатационных потерь ТПИ при добыче, а также потерь при применении перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ*.

Рассмотрение и утверждение нормативов потерь при добыче в части эксплуатационных потерь в целом соответствует законодательству о недропользовании, но вступает в противоречие с некоторыми принципами налогового регулирования, определенными НК РФ. В первую очередь это касается утверждения нормативов потерь при добыче для предприятий, осуществля-

ющих разработку месторождений драгметаллов и драгкамней. Согласно положениям НК РФ, подразумевается, что для данных видов ПИ все потери ПИ до момента получения готовой продукции из этих ПИ могут быть отнесены к *потерям при добыче*. Таким образом, нормативные потери при переработке этих ПИ также должны быть признаны в качестве объекта налогообложения по нулевой налоговой ставке. Однако сегодня недропользователи не могут реализовать теоретически предусмотренное НК РФ исключение из налогооблагаемой базы всех обособленных потерь, возникающих до момента получения налогооблагаемой продукции.

Отнесение потерь при переработке к потерям при добыче и их утверждение в составе *общего норматива потерь при добыче* невозможно, так как в НК РФ отсутствует методика приведения нормативов потерь при переработке к нормативам потерь при добыче как в отношении их приведения к погашаемым балансовым запасам по выемочным единицам, так и в отношении их приведения к объему полученной готовой продукции. Отсутствие в НК РФ понятия *добыча полезного ископаемого*, указания об определении фактических потерь различных видов конечной продукции при добыче драгметаллов (концентратов и полупродуктов) и драгкамней (после первичной переработки, включая сортировку, первичные классификацию и оценку), во взаимосвязи со списанием запасов этих «полезных ископаемых» (которыми они не являются!), и другие несоответствия в налоговом законодательстве, не позволяют сегодня реализовать этот вариант.

Действующая концепция налогообложения по НДС при определенной корректировке теоретически содержит два возможных подхода к решению данной проблемы.

Во-первых, налоговым законодательством предусмотрено предоставление нулевой налоговой ставки по НДС в отношении добычи ПИ, *остающихся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения* (код основания налогообложения добытых ПИ по нулевой налоговой ставке – 1050). По мнению специалистов, добытые ПИ, остающиеся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств, являются *потерями ПИ при переработке* (и никакого другого содержания не имеют!).

Утверждение технологического регламента работы перерабатывающих производств и соответствующих показателей извлечения полезного компонента, насколько можно судить из существа данного положения НК РФ, должно автоматически означать согласование нормативов потерь ПИ при их переработке. Это однозначно определяет для недропользователей, разрабатывающих месторождения драгметаллов и драгкамней, возможность законодательного признания потерь при переработке и предоставления им нулевой налоговой ставки на эти потери при условии получения в органах государственного горного надзора документов об отсутствии в РФ промышленной технологии извлечения соответствующего ПИ из отходов перерабатывающих производств. Однако отсутствие в НК РФ прямого указания, что на *нормативные (обоснованные) потери при переработке*, определяемые как *добытые ПИ, остающиеся в отвалах или в отходах перерабатывающих производств*, может быть предоставлена нулевая налоговая ставка, затрудняет реализацию этого варианта.

Во-вторых, возможно утверждение норматива потерь при добыче в виде двух составляющих – эксплуатационных потерь и потерь при переработке. Однако однозначного указания о рассмотрении и утверждении нормативов потерь при переработке («технологических потерь») и их обязательном включении в состав потерь при добыче нет в действующих правительственных постановлениях, определяющих порядок утверждения нормативов потерь при добыче ТПИ.

3. Ввиду критической ситуации, создавшейся из-за невозможности получения многими недропользователями нулевой налоговой ставки НДС на неизбежные и подтвержденные проектными решениями потери при переработке ПИ, необходимо срочно внести дополнение в НК РФ по признанию *нормативных потерь ПИ при переработке* и предоставлению недропользователям нулевой налоговой ставки на эти потери в рамках порядка, регламентированного НК РФ в отношении налогообложения по нулевой налоговой ставке при добыче ПИ, *остающихся в отвалах или отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения* (по коду 1050).

Другим вариантом решения про-

блемы может быть внесение дополнения в вышеупомянутые постановления Правительства РФ № 921 и № 76 о признании потерь при переработке как составной части потерь при добыче и утверждении двух нормативов – эксплуатационных потерь и потерь при переработке – с предоставлением по этим видам потерь нулевой налоговой ставки в части утверждения указанных нормативов как *нормативов потерь ТПИ при добыче* (по коду 1010).

По мнению автора, предпочтение следует отдать первому варианту, поскольку он совпадает с идеологией нормирования потерь в законодательстве о недропользовании, где под потерями при добыче понимаются только эксплуатационные потери.

4. Предусмотренное Постановлением Правительства РФ № 921 положение о расчете потерь при добыче по местам их образования подтверждает требование законодательства о недропользовании об определении нормативов эксплуатационных потерь при добыче по *выемочным единицам*. Однако однозначных указаний в нормативной документации по обоснованию выемочных единиц нет. Очевидно, что и по данному вопросу необходимо принятие однозначного решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Нормирование потерь ТПИ при добыче – важнейшая составная часть решения задачи рационального и комплексного использования недр. Главным препятствием для недропользователей и экспертных организаций при проверке обоснованности расчетов нормативов потерь ТПИ при добыче является несовершенство законодательства о недропользовании и налогового законодательства.

Будучи надстройкой над существующей системой недропользования в НК РФ взамен его основного назначения – разработки механизма реализации налогообложения объектов налогообложения действующей системы недропользования, а именно, ПИ, состоящих на государственном балансе запасов, приняты совершенно иные определения основных понятий самой базовой системы, определяемой законодательством о недропользовании. Но и для «новой системы координат» механизм реализации не создан. Многие положения НК РФ сегодня остаются лишь декларативными.

Действующая нормативная база

позволяет осуществлять подготовку обосновывающих материалов по расчетам нормативов потерь ТПИ при добыче, но почти всегда это связано с теми или иными допущениями, поскольку даже понятийный аппарат по данной проблеме нормативно не оформлен, а многие нормы законодательства противоречивы или двусмысленны. Противоречивость действующей нормативной базы документов как в сфере законодательства о недропользовании, так и в сфере налогового законодательства и их несогласованность между собой в отношении ТПИ приводит к существенно различному пониманию недропользователями основных положений законодательства в отношении нормирования потерь ТПИ при добыче и представлению на рассмотрение и утверждение нормативов потерь материалов, часто не соответствующих как положениям законодательства о недропользовании, так и положениям налогового законодательства, что снижает эффективность государственного регулирования отношений недропользования.

Очевидна острая необходимость внесения существенных коррективов в НК РФ, а также в постановления Правительства РФ, устанавливающие основные положения по утверждению нормативов потерь ТПИ при добыче. Решение проблемы лежит в основном в поле нормативного праворегулирования. Данная проблема может быть решена только совместными усилиями Роснедра, Ростехнадзора и ФНС РФ. ■

Problems of rating of solid mineral losses in mining I. P. Aleksandrov

The article generalizes and analyzes the applicable norms, standards and methodological guidelines on the rating of solid mineral losses in mining with a purpose of identifying the possible ways for the adjustment of discrepancies in the legislation and development of recommendations on the elimination of such discrepancies with due account for the current practices and the state-of-the-art of the problem in the actual mineral resources management practices. Major attention is focused on the discussion of notions regulating the rating of solid mineral losses in mining and viewed by the author as most important for mining companies and controlling agencies in their practice.

Key words: mineral resources management law, tax legislation, norms, standards and methodological guidelines, rating of losses, analysis of the legal framework.