

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2022, №6, Том 14 / 2022, No 6, Vol 14 <https://esj.today/issue-6-2022.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/53ECVN622.pdf>

DOI: 10.15862/53ECVN622 (<https://doi.org/10.15862/53ECVN622>)

Ссылка для цитирования этой статьи:

Школик, О. А. Неправомерная практика налогового контроля как угроза сектору добычи драгоценных металлов в условиях санкционного давления / О. А. Школик // Вестник евразийской науки. — 2022. — Т. 14. — № 6. — URL: <https://esj.today/PDF/53ECVN622.pdf> DOI: 10.15862/53ECVN622

For citation:

Shkolik O.A. Illegal practice of tax control as a threat to the precious metals mining sector under sanctions pressure. *The Eurasian Scientific Journal*. 2022; 14(6): 53ECVN622. Available at: <https://esj.today/PDF/53ECVN622.pdf>. (In Russ., abstract in Eng.). DOI: 10.15862/53ECVN622

Статья подготовлена в соответствии с планом НИР Института экономики Уральского отделения Российской академии наук на 2022 г.

Школик Олег Александрович

ФГБУН «Институт экономики Уральского отделения Российской академии наук», Екатеринбург, Россия

Старший научный сотрудник Центра региональных компаративных исследований

Кандидат экономических наук

E-mail: o.shkolik@mail.ru

РИНЦ: https://www.elibrary.ru/author_profile.asp?id=765424

Неправомерная практика налогового контроля как угроза сектору добычи драгоценных металлов в условиях санкционного давления

Аннотация. В статье исследуются проблемные вопросы обложения налогом на добычу полезных ископаемых тех налогоплательщиков, которые являются пользователями месторождений драгоценных металлов. В рамках исследования автором выдвинута гипотеза, что в условиях санкционного давления на сектор добычи и переработки драгоценных металлов, система управления финансовыми процессами в сфере фискальных обязательств и платежей имеет определенные недостатки, которые оказывают внутренне негативное давление на данную отрасль экономической деятельности, что в свою очередь выступает более значимым фактором, сдерживающим экономическую активность недропользователей по сравнению с внешними санкциями. Рассмотрены вопросы зависимости национальной экономики от экспорта углеводородного сырья и минеральных полуфабрикатов, а также от импорта высокотехнологичных продуктов. Исследованы страновая и продуктовая структуры экспорта и импорта, определена роль и значимость экспорта драгоценных металлов на мировые рынки. Рассмотрена совокупная структура экспорта металлов, а также доля драгоценных металлов в нем. Охарактеризованы методы и последствия санкционного давления на отечественную отрасль добычи драгоценных металлов. Исследована практика налогового контроля по налогу на добычу полезных ископаемых в отношении пользователей месторождений драгоценных металлов. Рассмотрены и охарактеризованы системные, методологические и терминологические ошибки налоговых органов, допускаемые ими при осуществлении нормотворческой деятельности, при квалификации и интерпретации положений главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации, а также отраслевого законодательства о драгоценных металлах. На примере некоторых объектов налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, раскрыта содержательная суть объекта налогообложения и понятия

«концентраты и другие полупродукты, содержащие золото», а также фискальные последствия ошибок в их квалификации.

Ключевые слова: налог на добычу полезных ископаемых; добыча драгоценных металлов; рентный коэффициент; налоговые ставки; объект налогообложения; налоговые споры; экономические санкции

Введение

Внешнее санкционное давление со стороны экономически развитых стран Запада и Востока является беспрецедентным вызовом национальной экономике и финансовой системе России. Однако способность противостоять нависающим угрозам и рискам зависит не только от того насколько велик запас прочности российской экономики, насколько устойчива национальная финансовая система, насколько они способны адаптироваться к этому противостоянию, но и от того насколько готова к этому государственная система управления финансовыми и экономическими процессами. Естественное, что стремление к достижению санкционных целей предопределило специфику ударов по отечественной экспортно-сырьевой экономике через меры воздействия, направленные на внешние ограничения экспорта минерального сырья, а также полупродуктов и полуфабрикатов, получаемых в результате разработки недр и первичной переработки полезных ископаемых. При этом нужно отметить, что в отношении углеводородов, цветных и черных металлов, санкционная политика на первых порах была местами сравнительно сдержанной, а в большинстве случаев неграмотной с точки зрения целевой эффективности и учета вторичных эффектов. Например, первые планы по углеводородным ограничениям и серьезные удары по отечественной горно-металлургической отрасли, путем запрета экспорта стали и цветных металлов, быстро и крайне негативно вторичным эффектом отразились на секторе черной и цветной металлургии самих этих стран — источников санкционного давления, так как без дешевой российской энергии да еще и в условиях собственных экологических ограничений на выбросы зарубежная металлургия оказалась весьма уязвимой.¹ Более того, нужно отметить еще и то, что отечественные сталелитейщики, производители алюминия, меди, титана и других цветных металлов, представлены крупнейшими компаниями, значимыми не только для российской, но и для мировой экономики, с запасом стрессоустойчивости, с материальными и управленческими ресурсами, необходимыми для эффективного санкционного противостояния. И, совершенно иная ситуация, например в сфере добычи и переработки драгоценных металлов, где работают не только крупные федеральные и международные компании российского происхождения, но и немалое количество малых и средних добычных компаний. По их деятельности было нанесено несколько серьезных ударов извне. Сначала путем частных инициативных санкционных мер косвенного характера, когда Лондонская ассоциация рынка драгоценных металлов (London Bullion Market Association — LBMA) и Лондонская ассоциация рынка платины и палладия (London Platinum and Palladium Market — LPPM) исключили российские аффинажные заводы, т.е. переработчиков драгоценных металлов, из списка производителей, соответствующих стандарту «Good Delivery» («надежная поставка»)² И в последующем путем

¹ Зайнуллин Е. Металлический занавес // Газета «Коммерсантъ» № 178 от 27.09.2022, С. 7.

² LBMA приостановила действие статуса Good Delivery для российских аффинажных заводов. Interfax. [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://www.interfax.ru/world/827005> (Дата обращения: 01.12.2022).

прямого санкционного эмбарго, запрещающего импорт российских драгоценных металлов на рынки Европейского союза и стран «Большой семерки».³

В основу исследования легла гипотеза, что в условиях санкционного давления на сектор добычи и переработки драгоценных металлов, недостатки системы управления финансовыми процессами фискального характера оказывают серьезное негативное воздействие, что идет в разрез с целями и задачами государства по эффективному противостоянию санкциям. Причем под недостатками системы управления финансовыми процессами фискального характера подразумеваются неправомерные (противозаконные) практики налоговых органов по возложению на налогоплательщиков повышенного налогового бремени, иных финансовых обязанностей, а также практики, связанные со злоупотреблениями в сфере налогового контроля и применения мер ответственности к налогоплательщикам.

Цель исследования состояла в выявлении и анализе недостатков в теории и практике государственного регулирования и государственного контроля за налогообложением добычи драгоценных металлов, в изучении и характеристике практических факторов и аспектов налогообложения и налогового контроля за добывающими компаниями, негативно влияющие на их экономическую активность.

Методы и материалы

В ходе проведения исследования использовались разнообразные методы изучения и познания, в частности: теоретические методы — анализ, дедукция, синтез, индукция; эмпирические методы — анализ, наблюдение, экспериментальная работа; количественные методы — статистические наблюдение и анализ.

В рамках работы над исследованием автором использовались официальные статистические данные государственных органов исполнительной власти, в т. ч. Федеральной службы государственной статистики, Министерства экономического развития РФ, Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы России, сведения и информация аналитических и информационных агентств, базы данных и материалы арбитражного судопроизводства по налоговым спорам. Основу исследования составили данные и сведения, полученные автором самостоятельно в результате изучения документов, событий, фактов и иных материалов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, осуществляющих разработку недр и добычу полезных ископаемых, деятельность налоговых органов в сфере контроля и надзора за хозяйствующими субъектами и исполнением ими налогового законодательства, в т. ч. информация и данные раскрываемые коммерческими организациями, решения уполномоченных налоговых органов о привлечении к ответственности и применении санкций, акты и отчеты о результатах проведения надзорных мероприятий и т. д.

Теоретической базой исследования явились труды отечественных ученых: Бесчастнова Н.В., Сазыкиной М.Ю., Шалиной О.И., исследовавших вопросы о проблемах экспортно-сырьевой модели развития национальной экономики; Барулина С.В., исследовавшего проблемные вопросы осуществления налогового контроля при обложении драгоценных металлов; Черкашина Е.Ю., исследовавшего особенности налогообложения при добыче драгоценных металлов; Брызгалина А.В. и Федоровой А.С., которые исследовали вопросы развития нормативного регулирования налогообложения добычи полезных ископаемых; Леонтьевой Ю.В., рассматривавшей научно-практические аспекты налогового

³ Загайнов М. Как эмбарго ЕС и Великобритании на российское золото скажется на экономике и бизнесе // Российская газета — Федеральный выпуск от 22 июля 2022 г. № 8808, С. 5.

учета и отчетности по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче драгоценных металлов; Юмаева М.М., исследовавшего проблемы налогового администрирования добычи полезных ископаемых. Помимо этого, исследование опиралось на научно-теоретические публикации практикующих специалистов — сотрудников Федеральной налоговой службы: Мочневой К.В., рассматривавшей особенности налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ) применительно к крупнейшим золотодобытчикам России; Митропольского П.Б. рассматривавшего проблемы формирования налоговой базы НДПИ при добыче драгоценных металлов и других.

Результаты и их обсуждение

Национальная экономика России сформировалась как экспортно-сырьевая, что изначально было предопределено набором объективных и субъективных предпосылок, которые в свою очередь были обусловлены спецификой историко-политического и географического развития государства. В общем виде объективные предпосылки можно выразить как концентрацию на территории государства больших ресурсных объемов по весьма широкой номенклатуре минерально-сырьевых запасов. Субъективные же предпосылки как фактор являются определяющими, поскольку эмпирический опыт развития государств демонстрирует, что богатствам национальных недр присущ политико-экономический дуализм эффекта сырьевой детерминации. Более того, чем большей номенклатурой минерально-сырьевых запасов обладает конкретное государство, и чем больше объемы этих запасов, тем в большей степени проявляется этот эффект [1]. Простыми словами эту мысль можно выразить несколькими суждениями. С одной стороны, большой сырьевой базис является национальной благодатью, поскольку предоставляет значительные финансовые ресурсы, которые обеспечивают социально-экономическое благополучие государства в текущем времени и выступают источником национального процветания в будущем. С другой стороны, сырьевые богатства являются национальным проклятием, поскольку текущее благоденствие от добычи и экспорта препятствует осознанию необходимости и реализации системных реформ, которые позволят осуществить переход от экономики сырьевой к высокотехнологичной производственной экономике и тем самым обеспечить иное качество национального процветания в будущем.

Наиболее показательной в этом плане является позиция одного из основателей и первых лиц образованного в 1989 году государственного газодобывающего концерна «Газпром», в дальнейшем, в ходе акционирования, преобразованного в крупнейшую условно-частную российскую компанию, — Р.И. Вяхирева.⁴ Согласно выраженной им позиции проблемы «сырьевого проклятия» в российской экономике, как и в любой иной национальной экономике, функционирующей на минерально-сырьевом базисе, не существует поскольку экспортно-сырьевая экономика, особенно в которой превалирует экспорт углеводородного сырья, является национальным преимуществом, а не недостатком, ведь благодаря этому государство в долгосрочной перспективе обеспечено высокими фискальными и нефискальными доходами.⁵ При этом главное здесь выдерживать баланс текущих и долгосрочных интересов, что в конечном итоге выражается в обеспечении баланса между

⁴ Последнее интервью Рема Вяхирева: Forbes. [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://www.forbes.ru/sobytiya/lyudi/116511-eksklyuzivnoe-intervyu-rema-vyahireva-putin-kogda-uslyshal-chto-ya-uhozhu-tak> (Дата обращения: 01.12.2022).

⁵ История «отца» «Газпрома»: от безграничной власти до забвения на пенсии: Forbes. [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://www.forbes.ru/sobytiya/lyudi/116519-istoriya-ottsa-gazproma-rema-vyahireva-ot-bezgranichnoi-vlasti-do-zabveniya-na> (Дата обращения: 01.12.2022).

добычей и потреблением, т. к. сырьевые ресурсы в конечном счете ограничены (конечны), а также необходимо выдерживать баланс между экспортом и внутренним потреблением, т. к. финансовые ресурсы от внешнеэкономической деятельности питают государство и национальную экономику, но национальные интересы в теплоэнергетическом и минерально-сырьевом обеспечении государства, экономических субъектов и населения должны превалировать в экономической политике и политике государственного управления. Иными словами, на примере позиции данного публичного лица — одного из «красных директоров», построивших беспрецедентную по своему успеху карьеру в сфере государственного управления и народного хозяйства, прошедшего путь от руководителя советских госпредприятий, через номенклатуру должностей высших министерских чиновников советского правительства, до главы одной из крупнейших монополий мира, становятся очевидными причины почему эксплуатация недр и экспорт национальных минерально-сырьевых ресурсов превалявали в государственной экономической политике и политике корпоративного развития крупнейших отечественных компаний в прошлом и еще долго будут превалять в будущем.⁶

На протяжении достаточно длительного времени в экономической политике развитых и развивающихся стран преобладал теоретико-практический подход обеспечения внутреннего экономического роста за счет наращивания внешнеторговых (экспортных) операций, что в свою очередь предопределяло открытость мирового и национальных рынков, а в последствии и наращивание уровня экономической глобализации [2]. Отчасти этот подход был свойственен и государственной экономической политике России, с той только разницей, что три четверти отечественного экспорта составляют природные ресурсы — нефть и газ, металлы и калийные удобрения, древесина, а четыре пятых иностранного импорта составляют высокотехнологичные продукты завершеного производства отраслей машиностроения, химической промышленности, пищевой промышленности и сельского хозяйства (табл. 1, 2).

Таблица 1

Структура товарного экспорта РФ (млрд долл. США)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего	516,7	524,7	526,0	497,4	343,5	285,7	357,3	450,3	424,3	337,3	493,1
Продовольств. и с/х товары	13,3	16,8	16,3	19,0	16,2	17,1	20,7	25,0	24,8	29,7	36,0
Минеральные продукты	367,6	374,0	375,8	350,3	219,2	169,1	216,1	292,4	268,4	173,0	277,3
Химпродукция	32,6	32,1	30,8	29,2	25,4	20,8	23,9	27,5	27,1	23,9	37,9
Древесина	11,3	10,2	11,0	11,6	9,8	9,8	11,8	13,9	12,8	12,4	17,0
Текстиль	0,9	0,8	0,9	1,1	0,9	0,9	1,1	1,2	1,4	1,5	1,7
Металлы и горнорудное сырье	58,7	58,3	55,1	52,3	40,8	37,6	47,5	53,6	52,9	65,3	82,6
Машины и оборудование	26,0	26,6	28,8	26,5	25,4	24,5	28,4	29,2	28,0	25,2	32,7
Прочие товары	5,8	5,6	6,6	7,0	5,5	5,5	7,3	7,2	8,6	6,4	7,7

Составлено автором на основе систематизации данных Росстата⁷

⁶ Красные директора в XXI веке. Эксперт. [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://expert.ru/russian_reporter/2010/44/directora/ (Дата обращения: 01.12.2022).

⁷ Внешняя торговля. Товарная структура экспорта и импорта Российской Федерации. Росстат [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://rosstat.gov.ru/statistics/vneshnyaya_torgovlya (Дата обращения: 01.12.2022).

Из приведенных данных следует очевидное, что Россия весьма зависима от экспорта простого сырья и минеральных полуфабрикатов с одной стороны, а с другой стороны от импорта высокотехнологичных продуктов.

Таблица 2

Структура товарного импорта РФ (млрд долл. США)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего	305,8	317,3	315,3	287,1	182,9	182,4	227,9	238,7	244,6	232,1	293,5
Продовольств. и с/х товары	42,5	40,7	43,3	40,0	26,7	25,1	28,9	29,8	30,0	29,8	34,0
Минеральные продукты	9,9	7,5	6,9	7,3	5,0	3,2	4,5	5,0	5,2	4,5	5,6
Химпродукция	46,0	48,6	50,0	46,5	34,0	33,8	40,3	43,6	47,9	42,4	53,8
Древесина	6,7	6,2	6,6	5,9	3,6	3,4	3,6	3,9	3,7	3,4	4,2
Текстиль	16,7	18,0	18,0	16,3	10,8	11,0	13,6	14,9	15,2	14,7	17,0
Металлы и горнорудное сырье	23,0	23,3	22,6	20,6	12,4	11,9	16,3	17,9	19,0	16,7	21,5
Машины и оборудование	148,1	158,3	152,8	136,6	81,9	86,2	110,8	112,7	112,8	110,6	144,5
Прочие товары	11,2	12,9	13,5	12,7	7,7	7,1	8,7	9,6	9,6	9,1	11,6

Составлено автором на основе систематизации данных Росстата⁷

Таблица 3

Страновая структура экспорта РФ

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
США	3,2 %	2,5 %	2,1 %	2,1 %	2,7 %	3,2 %	2,8 %	2,8 %	3,1 %	3,2 %	3,6 %
Великобритания	2,7 %	2,9 %	3,1 %	2,3 %	2,2 %	2,4 %	2,4 %	2,2 %	3,1 %	6,9 %	4,5 %
Нидерланды	12,1 %	14,7 %	13,3 %	13,7 %	11,9 %	10,2 %	10,0 %	9,6 %	10,6 %	7,4 %	8,5 %
Германия	6,6 %	6,7 %	7,0 %	7,5 %	7,4 %	7,4 %	7,2 %	7,7 %	6,6 %	5,5 %	6,0 %
Италия	6,3 %	6,2 %	7,4 %	7,1 %	6,5 %	4,2 %	3,9 %	3,6 %	3,4 %	3,0 %	3,9 %
Польша	4,1 %	3,8 %	3,7 %	3,2 %	2,8 %	3,2 %	3,3 %	3,7 %	2,9 %	2,8 %	3,4 %
Япония	2,8 %	3,0 %	3,7 %	4,0 %	4,2 %	3,3 %	2,9 %	2,8 %	2,7 %	2,7 %	2,2 %
Китай	6,8 %	6,8 %	6,8 %	7,5 %	8,3 %	9,8 %	10,9 %	12,4 %	13,5 %	14,6 %	14,0 %
Корея	2,6 %	2,6 %	2,8 %	3,7 %	3,9 %	3,5 %	3,4 %	4,0 %	3,9 %	3,7 %	3,4 %
Турция	4,9 %	5,2 %	4,8 %	5,0 %	5,6 %	4,7 %	5,2 %	4,7 %	5,0 %	4,8 %	5,5 %
Беларусь	4,8 %	4,7 %	3,8 %	4,0 %	4,5 %	5,3 %	5,5 %	5,1 %	5,1 %	4,7 %	4,7 %

Составлено автором на основе систематизации данных Росстата⁸

Таблица 4

Страновая структура импорта РФ

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
США	4,8 %	4,8 %	4,8 %	5,8 %	10,1 %	6,3 %	5,9 %	5,5 %	5,2 %	5,4 %	5,7 %	5,7 %
Германия	11,7 %	12,3 %	12,1 %	13,2 %	18,0 %	11,2 %	10,7 %	10,6 %	10,7 %	10,3 %	10,1 %	9,3 %
Франция	4,4 %	4,3 %	4,4 %	4,5 %	5,8 %	3,2 %	4,7 %	4,3 %	4,0 %	3,5 %	3,5 %	4,2 %
Италия	4,4 %	4,4 %	4,2 %	5,1 %	7,0 %	4,5 %	4,3 %	4,4 %	4,4 %	4,5 %	4,4 %	4,1 %
Япония	4,5 %	4,9 %	4,9 %	4,7 %	6,0 %	3,7 %	3,7 %	3,4 %	3,7 %	3,7 %	3,1 %	3,1 %
Китай	17,0 %	15,8 %	16,3 %	18,5 %	27,8 %	19,1 %	20,8 %	21,1 %	21,9 %	22,1 %	23,7 %	24,8 %
Корея	3,2 %	3,8 %	3,5 %	3,6 %	4,9 %	2,5 %	2,8 %	3,0 %	2,9 %	3,3 %	3,1 %	4,4 %
Беларусь	4,3 %	4,7 %	4,1 %	4,9 %	6,7 %	4,8 %	5,6 %	5,5 %	5,5 %	5,6 %	5,4 %	5,3 %

Составлено автором на основе систематизации данных Росстата⁸

⁸ Внешняя торговля. Внешняя торговля Российской Федерации с основными странами. Росстат [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://rosstat.gov.ru/statistics/vneshnyaya_torgovlya (Дата обращения: 01.12.2022).

Однако, если рассматривать представленные данные не с точки зрения номенклатуры товаров, а с точки зрения направлений экспорта и импорта, то также становится очевидным, что Россия весьма зависима от торгового оборота со странами Европейского союза (табл. 3, 4).

Естественно, это предполагает, что в условиях стабильных межгосударственных отношений между странами, эта зависимость подчинена экономическому росту в этих странах, однако в условиях политической или военной напряженности эта зависимость становится подчиненной текущему состоянию политических отношений между странами торгового оборота.

Согласно приведенным данным экспорт металлов занимает второе место по объему среди товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности — их доля колеблется в пределах 15–20 % от стоимости совокупного экспорта. При этом среди групп металлов основная доля (46,2 %) приходится на группу «драгоценные металлы», представленные золотом, серебром и металлами платиновой группы: платина, палладий, рутений, родий, осмий, иридий (рис. 1).

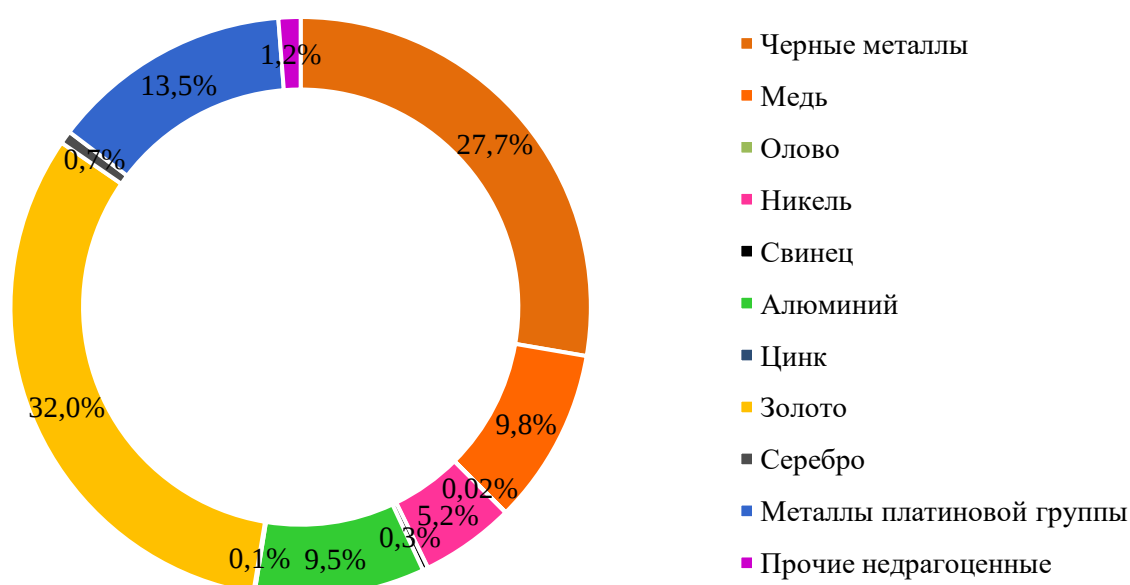


Рисунок 1. Экспорт металлов из РФ (ср. знач. за период 2011–2021 гг.) (рисунок автора)⁹

Таким образом, опять же становится очевидным, что добыча и первичная переработка металлов в целом, а особенно драгоценных металлов в частности, является тем экономическим сектором, который в условиях санкций является весьма уязвимым [3]. Однако государственная власть при формировании налоговой политики и налоговые органы при формировании практики реализации своих полномочий в сфере налогового контроля и привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности, не учитывают данный факт.

Главная проблема добытчиков драгоценных металлов в области обложения НДС является многоаспектной, но в общих чертах ее можно выразить как нарушение уполномоченными публичными субъектами прав частных экономических субъектов в сфере предпринимательской деятельности и налоговых правоотношений. Иными словами, это проблема, вытекающая из системных недостатков правотворчества и грубых правоприменительных нарушений в области налогообложения, накапливающихся годами.

⁹ Составлено по данным Минэкономразвития РФ. Портал внешнеэкономической информации [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: http://www.ved.gov.ru/monitoring/foreign_trade_statistics/basic_goods_export/ (Дата обращения: 01.12.2022).

В сфере налогообложения добычи драгоценных металлов уже несколько десятилетий существует и культивируется одна системная ошибка, трагическое заблуждение, которое в свою очередь порождает и тянет за собой другие системные ошибки. Таким трагическим заблуждением является ошибочное мнение публичных и частных правоприменителей, то есть как налоговых органов, так и самих налогоплательщиков, о том, что предметом хозяйственной деятельности добывающих компаний (недропользователей) является добыча именно драгоценных металлов, прямо так как это указано в лицензии на пользование недрами, и именно тех драгметаллов, какие указаны в ней. Вместе с тем, с точки зрения законодательства о недрах, законодательства о драгоценных металлах и налогового законодательства, таких полезных ископаемых как драгоценные металлы, будь то любой из них — золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений или осмий, не существует ни фактически, ни юридически, а потому и не существует экономически.

Налоговый кодекс (далее — НК РФ), в статье 337 главы 26, определяет исчерпывающий (закрытый) перечень полезных ископаемых, признаваемых в целях налогообложения объектами, подлежащими налогообложению. При этом НК РФ определяет, что термин «добытое полезное ископаемое» подразумевает «объект налогообложения», т. е. эти термины равнозначны. Более того, из положений кодекса также следует, что термин «вид полезного ископаемого» подразумевает конкретный вид объекта налогообложения (полезного ископаемого). Иными словами, если согласно пункту 13 статьи 337 НК РФ видами добытого полезного ископаемого являются полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов, в том числе концентраты — это значит, что объектами налогообложения являются не сами драгоценные металлы, а полупродукты и концентраты их содержащие. Более того, этими же положениями НК РФ закреплено незыблемое правило, что продукция, полученная при дальнейшей переработке полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности не может быть признана полезным ископаемым, т. е. не может быть объектом налогообложения. И в этом правиле прослеживается четкая взаимосвязь налогового законодательства с профильным законодательством и подзаконными нормативными актами о драгоценных металлах. Что в свою очередь обусловлено положениями общей части НК РФ, а именно нормой статьи 11, согласно которой используемые в НК РФ институты, понятия и термины других отраслей законодательства РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

Итак, если обратиться к положениям профильных (отраслевых) нормативных актов, а именно к положениям статьи 1 Федерального закона от 26 марта 1998 г. N 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»¹⁰, а также к пунктам 63 и 64 Национального стандарта РФ ГОСТ Р 52793-2007 «Металлы драгоценные. Термины и определения»¹¹, из них мы увидим, что под добычей подразумевается извлечение драгоценных металлов из месторождений (недр), в результате которого получают концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы, а вот последующее извлечение драгоценных металлов из добытых концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в т. ч. посредством аффинажа уже относится не к добыче, а к производству драгоценных металлов. Иными словами, драгоценные металлы, будучи

¹⁰ Федеральный закон от 26 марта 1998 г. N 41-ФЗ "О драгоценных металлах и драгоценных камнях" // "Российской газете" от 7 апреля 1998 г., N 67.

¹¹ Национальный стандарт 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) — М.: Стандартинформ, 2008.

результатом производственной деятельности, никоим образом не могут рассматриваться как результат деятельности по добыче полезных ископаемых, а следовательно, не могут рассматриваться ни как объект налогообложения, ни каким-либо иным образом в целях обложения НДС, естественно, кроме случаев, прямо предусмотренных законодателем. Еще, здесь необходимо отметить, что исходя из приведенных положений становится очевидным условный характер общераспространенного и общеупотребимого термина «добыча драгоценных металлов», под которым в действительности, то есть с позиции экономики, права и фактических обстоятельств, понимается добыча минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, конечной формой которого является концентрат или иной полупродукт (например сплав, лигатурный металл, катодный металл и т. д.).

Указанная ошибка в квалификации полезного ископаемого тянет за собой другую системную ошибку — в методологии налогообложения добычи драгоценных металлов, негативное влияние которой распространяется в федеральном масштабе с начала двухтысячных годов. В частности, обратимся к нормативным документам, которые регулируют вопросы налоговой отчетности по НДС. Одним из первых таких документов в истории регулирования отчетности по НДС был Приказ МНС РФ от 29 декабря 2003 г. N БГ-3-21/727 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых и инструкции по ее заполнению», в котором утверждался «Перечень видов, групп добытых полезных ископаемых и наименований добытых полезных ископаемых», который в свою очередь не только определял конкретные виды добытых полезных ископаемых, но и присваивал им соответствующие коды [4]. В целом, данная методика определения объектов налогообложения используется Федеральной налоговой службой и по сегодняшний день, разница только в том, что этот государственный орган исполнительной власти изменил наименование данного перечня на просто «Коды видов добытых полезных ископаемых». В частности, преемственность методики прослеживается на протяжении всех 9 последующих приказов, утверждающих форму налоговой декларации по НДС и определяющих порядок ее заполнения [5]. Суть допущенной в этих приказах ошибки сводится к тому, что Федеральной налоговой службой в качестве объекта налогообложения определены не концентраты или полупродукты, содержащие драгоценные металлы, а именно отдельно взятые драгоценные металлы, которым присваиваются соответствующие коды добытых полезных ископаемых (т. е. коды объектов налогообложения): 13001 — золото; 13002 — серебро; 13003 — платина; 13004 — палладий; 13005 — иридий; 13006 — родий; 13007 — рутений; 13008 — осмий. Во-первых, это противоречит указанным выше положениям НК РФ, согласно которым драгоценные металлы не могут быть объектами налогообложения. Во-вторых, это противоречит положениям НК РФ, согласно которым объектом налогообложения являются концентраты или полупродукты, которые могут содержать в себе не один, а сразу несколько драгоценных металлов. Причем здесь нужно обратить внимание, что именно концентраты и полупродукты, содержащие сразу несколько драгоценных металлов являются в сфере добычи скорее обыденным результатом, а содержащие один металл, наоборот скорее исключительным случаем. Таким образом сложилась ситуация, когда федеральным налоговым законодательством устанавливаются объекты налогообложения, содержащие несколько драгоценных металлов, а нормативным документом органа исполнительной власти в нарушение закона такие объекты налогообложения, не предусмотрены. И если в случаях, когда объект налогообложения (концентрат или полупродукт) содержит только один драгоценный металл, здесь можно парировать, апеллируя к тому, что ошибка с кодом носит сугубо терминологический характер, и конкретный код, присвоенный конкретному драгметаллу, подразумевает не полезное ископаемое, а полезный компонент (металл), содержащийся в полезном ископаемом (концентрате или полупродукте), а по сему эта ошибка не будет иметь каких-либо последствий для налогообложения. То уже в тех случаях, когда объект

налогообложения содержит несколько драгоценных металлов методологический характер ошибки с кодами становится очевидным и бесспорным.

Вместе с тем, нужно заметить, что трагичность данной ошибки находится в несколько иной плоскости, чем просто порядок заполнения налоговой декларации. Эта ошибка оказывает влияние на методологию определения налоговых обязательств налогоплательщиков, в части применимых к ним налоговых ставок. В частности, согласно положениям статьи 342 НК РФ, налогообложение производится по одной из налоговых ставок, определяемых в зависимости от вида добытого полезного ископаемого (т. е. в зависимости от объекта налогообложения), причем ставка 6,0 % устанавливается при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, а ставка 6,5 % устанавливается при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота). Абсолютно очевидным является прямое предписание законодателя, что применяемая налоговая ставка определяется в зависимости от вида добытого полезного ископаемого, коим в силу статьи 337 НК РФ является концентрат или полупродукт, а не отдельные драгоценные металлы, входящие в состав этого концентрата или полупродукта. Из этого в свою очередь следует, что в силу вышеуказанных положений НК РФ в отношении концентратов, содержащих золото, т. е. содержащих один (только золото) или несколько драгоценных металлов (золото вместе с иными драгоценными металлами), должна применяться ставка 6,0 %, а в отношении концентратов, не содержащих золота, должна применяться ставка 6,5 %. Вместе с тем анализ практики налоговых органов по проведению проверок и привлечения налогоплательщиков к ответственности свидетельствует о том, что данным государственным контрольным органом прямое предписание законодательства интерпретируется в ключе той самой методологической ошибки, согласно которой объектами налогообложения являются отдельно взятые драгоценные металлы. В частности, в материалах налоговых проверок по НДС и в последующих решениях о привлечении налогоплательщиков к ответственности, налоговые органы указывают, что положения НК РФ предусматривают применение налоговой ставки 6 % не ко всему концентрату, содержащему различные драгметаллы, а только в части одного металла — золота, а к иным драгоценным металлам, входящим в состав концентрата — применение ставки 6,5 % [6]. Более того, нужно отметить, что эта позиция налоговых органов достаточно прочно удерживается на протяжении весьма длительного времени — начиная с момента введения главы 26 в НК РФ, о чем свидетельствуют публикации практикующих специалистов из числа сотрудников Федеральной налоговой службы [7; 8].

Попытки переломить подобную практику налоговых органов налогоплательщики предпринимали многократно. Более того, нужно отметить, что имеющиеся примеры судебных решений указывают на то, что попытки эти были весьма успешны. Так в Решении Арбитражного суда Красноярского края от 21 октября 2014 г. по делу N А33-15595/2014, судебной инстанцией были отражены доводы, что отдельно взятый металл (серебро), содержащееся в добываемом налогоплательщиком концентрате вместе с золотом, не является самостоятельным объектом налогообложения и в силу прямого указания НК РФ налогообложение при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, производится по ставке, равной, 6,0 %.

Апелляционной инстанцией по указанному делу, выводы суда первой инстанции не только подтверждаются, но и дополняются. Так в Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 17 февраля 2015 г. N 03АП-6755/14, указано: «Суд апелляционной инстанции учитывает, что добытым полезным ископаемым для компании является золотосодержащий концентрат, поэтому применение к одному объекту налогообложения различных налоговых ставок при отсутствии к этому правовых оснований является недопустимым. Кроме того, согласно оспариваемому решению инспекция фактически применила к золотосодержащему концентрату, подлежащему налогообложению в

соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 342 Кодекса по ставке 6 %, налоговую ставку, предусмотренную подпунктом 6 указанного пункта и применяемую при налогообложении концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота), то есть иного объекта налогообложения.» Таким образом, решениями указанных судебных инстанций определяется принципиальный аспект налогообложения драгоценных металлов: ставка не применяется к отдельным металлам, входящим в состав объекта налогообложения, а применяется к объекту налогообложения в целом.

Несмотря на обширное количество арбитражных дел неправомерная практика налоговых органов существенно не меняется, о чем свидетельствует количество новых налоговых споров в сфере НДС по поводу одного и того же предмета — объекта налогообложения и применимых налоговых ставок [9]. Более того, с ростом количества налоговых споров налоговые органы находят новые доводы в обоснование своей неправомерной позиции [10]. Например, одной из тенденций является попытка обосновать налогообложение драгоценных металлов обособленно друг от друга, а не в составе концентратов и полупродуктов, путем неверной квалификации положений статьи 339 НК РФ. Согласно этим положениям при извлечении драгоценных металлов из месторождений недр количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях, которое в свою очередь определяет, что учет осуществляется по массе химически чистых металлов, содержащихся в недрах месторождения. По мнению налоговых органов, данная отсылочная норма перечеркивает все остальные положения НК РФ, которые определяют, что является объектом налогообложения и какие ставки к нему применяются.

Самым нетривиальным способом для отстаивания своей неправомерной позиции являются попытки налоговых органов интерпретировать термин «концентраты и другие полупродукты, содержащие золото» в разрез с той формулировкой и тем смыслом, который в него вложен законодателем. Здесь налоговые органы апеллируют к Национальному стандарту РФ ГОСТ Р 52793-2007 «Металлы драгоценные. Термины и определения»¹¹, в примечаниях к тексту которого указано, что наименования отдельных типов концентратов могут отражать наличие в них основного драгоценного металла, например «золотосодержащий концентрат». На основании этого примечания налоговые органы пытаются апеллировать к доводу, что для целей налогообложения концентрат, содержащий золото, может быть только золотосодержащим, т.е. золото должно быть основным металлом в таком концентрате. Самым удивительным в данном случае является то, что позиция Федеральной налоговой службы находится не столько в противоречии с законом и позицией налогоплательщиков, сколько в противоречии с позицией Министерства финансов РФ, в ведении которого она находится. Суть этого противоречия сводится к тому, что использованная законодателем формулировка «концентраты и другие полупродукты, содержащие золото» и термин «золотосодержащий концентрат» не идентичны друг другу. Различие данных категорий становится очевидной при построении логического суждения «Каждый золотосодержащий концентрат является концентратом, содержащим золото, но не каждый концентрат, содержащий золото, является золотосодержащим». Иными словами, разница между категориями концентратов заключается в том, что в «концентрате, содержащем золото» данный металл должен присутствовать (содержаться), в то время как в золотосодержащем концентрате золото должно не просто присутствовать, но и при этом быть основным (преобладающим) металлом в его составе. Основным (преобладающим) статус данного металла может быть определен только одним способом — по доле содержания. Именно поэтому в разъяснениях, которые содержатся в письме Минфина России от 05.04.2022 г. № 03-06-06-01/28665 указано, что применение ставок в зависимости от доли содержания золота, серебра и (или) иных драгоценных металлов в добытом полезном ископаемом не предусмотрено НК РФ. Иными словами, для квалификации

концентрата драгоценных металлов, как «концентрата, содержащего золото», доля содержания золота или то какой металл преобладает в этом концентрате, для целей налогообложения не имеет абсолютно никакого значения.

Более того, нужно отметить, что такая суть категории «концентраты и другие полупродукты, содержащие золото» не только прямо следует из содержания налогового законодательства, но и полностью соотносится с фактическими обстоятельствами добычи драгоценных металлов. Приведем пример такого объекта налогообложения как лигатурное золото. Согласно стандарту качества ТУ 117-2-7-75 «Золото лигатурное. Технические условия», лигатурное золото представляет собой сплав золота с другими драгоценными и недрагоценными металлами. При этом химический состав такого полупродукта должен соответствовать нормам, закрепленным в этом стандарте качества. В частности, в стандарте предусмотрено только 2 варианта химического состава лигатурного золота:

1. Содержание (доля) золота в таком полупродукте должно составлять 10 % и менее, но при этом содержание серебра и меди должно быть не менее 80 %, свинца не более 5 %, ртути не более 0,1 %.
2. Содержание (доля) золота в таком полупродукте должно составлять 10 % и более, тогда содержание серебра и меди не ограничиваются, содержание свинца не более 5 %, ртути не более 0,1 %.

Таким образом из приведенных нормативов становится абсолютно очевидным то, что объект налогообложения, именуемый лигатурным золотом в первом варианте, будет являться «полупродуктом, содержащим золото», а точнее серебросодержащим или медьсодержащим, в составе которого присутствует золото, а во втором варианте он будет являться «золотосодержащим полупродуктом», но с точки зрения отраслевых норм и налогового законодательства, статус лигатурного золота как объекта налогообложения не меняется вне зависимости от соотношения долей драгоценных металлов в химическом составе этого полупродукта.

Рассмотренные ошибки в терминологии и квалификации содержательной сути объекта налогообложения и понятия «концентраты и другие полупродукты, содержащие золото» имеет определяющее значение в сфере налоговых отношений. Это обусловлено не только тем ущербом, который налоговые органы причиняют налогоплательщикам, предъявляя требования об уплате НДС по ставке на 0,5 % выше, чем это прямо предусмотрено НК РФ, и тем самым нарушая предписанную законодателем методику расчета налоговых обязательств и возлагая на налогоплательщиков повышенное налоговое бремя. Это обусловлено еще и тем, что начиная с 2021 года, в результате введения рентного коэффициента, ошибка налоговых органов приобрела последствия иных масштабов, которые угрожают функционированию целой отрасли по добыче драгоценных металлов. Суть этого специального повышающего коэффициента сводится к тому, что по общему правилу к стандартной ставке НДС должен применяться коэффициент в размере 3,5 при налогообложении ряда твердых полезных ископаемых и некоторых металлических руд. Однако, согласно статье 342.8 НК РФ, в отношении концентратов и других полупродуктов, содержащих золото или серебро, рентный коэффициент принимается равным 1. Логика налоговых органов в данном случае проста и нетривиальна — поскольку согласно их позиции термин «концентраты и другие полупродукты, содержащие золото» предполагает, что налоговая ставка 6 % применяется не ко всему концентрату, содержащему различные драгметаллы, а только в части одного металла — золота, а к иным драгоценным металлам, входящим в состав концентрата — применяется ставка 6,5 %, то следовательно и применение рентного коэффициента равного 1 (единице) тоже осуществляется не ко всему концентрату, содержащему различные драгметаллы, а только в части одного металла — золота или серебра, а к иным драгоценным металлам, входящим в состав

концентрата должен применяться рентный коэффициент 3,5. Иными словами, результаты анализа налоговых проверок, проводимых за налоговые периоды, приходящиеся с 2021 года по настоящее время, показывают, что они приводят к ожидаемому результату — налоговые органы предъявляют недропользователям неправомерные требования об уплате НДС в отношении каждого отдельного драгоценного металла, при этом расчет налоговых обязательств производится исходя из налоговых ставок: 6 % по золоту, 6,5 % по серебру и 22,75 % по всем остальным драгоценным металлам.

В заключение, нужно отметить, что в ходе исследования нами выявлены и проанализированы недостатки в теории и практике государственного регулирования и государственного контроля за налогообложением добычи драгоценных металлов, выявлены и рассмотрены практические факторы и аспекты налогообложения и налогового контроля за добывающими компаниями, негативно влияющие на их экономическую активность. Главным результатом исследования является то, что выдвинутая гипотеза о наличии недостатков системы управления финансовыми процессами фискального характера и о том, что они оказывают серьезное негативное воздействие на сектор добычи и переработки драгоценных металлов, который находится под внешним санкционным давлением, нашла свое подтверждение.

ЛИТЕРАТУРА

1. Капица, Л.М. Природные ресурсы и социально-экономический прогресс / Л.М. Капица // Вестник МГИМО Университета. — 2014. — № 4(37). — С. 168–186.
2. Бесчастнова Н.В., Сазыкина М.Ю., Шалина О.И. Экспортно-сырьевая модель развития национальной экономики: последствия для общества и необходимость реформирования // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 7, № 5 (2015) <http://naukovedenie.ru/PDF/59EVN515.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ. DOI: 10.15862/59EVN515.
3. Шаповалова, М.А. Обзор таможенной статистики торговли драгоценными металлами в РФ / М.А. Шаповалова // Московский экономический журнал. — 2022. — Т. 7. — № 4. — DOI 10.55186/2413046X_2022_7_4_214.
4. Леонтьева Ю.В., Будченко, Е.С. Проблемные аспекты заполнения декларации по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче драгоценных металлов // Весенние дни науки ВШЭМ: Сборник докладов Международной конференции студентов, аспирантов, молодых ученых, X Международного научно-практического форума молодых налоговиков, Екатеринбург, 18–21 апреля 2018 года. Том 2. — Екатеринбург: ООО "Издательство УМЦ УПИ", 2018. — С. 32–36.
5. Брызгалин, А.В. Тема номера: Новое в налогообложении в 2011 году: изменения во вторую часть НК РФ / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова // Налоги и финансовое право. — 2011. — № 2. — С. 39–81.
6. Юмаев М.М. — Налог на добычу полезных ископаемых: проблемные вопросы и цифровизация налогового администрирования // Налоги и налогообложение. — 2020. — № 3. DOI: 10.7256/2454-065X.2020.3.32580.

7. Моченева, К.В. Особенности налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых крупнейших золотодобытчиков России // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 46(244). — С. 56–64.
8. Митропольский, П.Б. Проблемы формирования налоговой базы НДС при добыче драгоценных металлов // Налоговая политика и практика. — 2014. — № 9(141). — С. 21–25.
9. Кобцова, Д.В. Контроль налогообложения металлов / Д.В. Кобцова, А.Р. Агранат, С.В. Барулин // Вестник современных исследований. — 2018. — № 12.17(27). — С. 192–193.
10. Черкашин, Е.Ю. Налогообложение при добыче драгоценных металлов и его особенности // Форум молодых ученых. — 2018. — № 12–4(28). — С. 488–496.

Shkolik Oleg Aleksandrovich

Institute of Economics of the Ural branch of Russian Academy of Sciences, Yekaterinburg, Russia

E-mail: o.shkolik@mail.ru

RSCI: https://www.elibrary.ru/author_profile.asp?id=765424

Illegal practice of tax control as a threat to the precious metals mining sector under sanctions pressure

Abstract. The article examines the problematic issues of taxation on the extraction of minerals of those taxpayers who are users of deposits of precious metals. Within the framework of the study, the author hypothesized that under the conditions of sanctions pressure on the sector of extraction and processing of precious metals, the financial process management system in the field of fiscal obligations and payments has certain disadvantages that exert internal negative pressure on this branch of economic activity, which in turn acts as a more significant factor constraining the economic activity of subsoil users compared to with external sanctions. The issues of dependence of the national economy on the export of hydrocarbon raw materials and mineral semi-finished products, as well as on the import of high-tech products are considered. The country and product structures of exports and imports are investigated, the role and significance of exports of precious metals to world markets are determined. The aggregate structure of metal exports is considered, as well as the share of precious metals in it. The methods and consequences of sanctions pressure on the domestic precious metals mining industry are characterized. The practice of tax control on the tax on the extraction of minerals in relation to users of deposits of precious metals is investigated. The systemic, methodological and terminological errors of tax authorities made by them in the implementation of standard-setting activities, in the qualification and interpretation of the provisions of Chapter 26 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as industry legislation on precious metals, are considered and characterized. Using the example of some objects of taxation by the mineral extraction tax, the substantive essence of the object of taxation and the concept of "concentrates and other intermediates containing gold", as well as the fiscal consequences of errors in their qualification, are revealed.

Keywords: mineral extraction tax; extraction of precious metals; rental coefficient; tax rates; object of taxation; tax disputes; economic sanctions