

УДК 336.2

## ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В МАГАДАНСКОЙ ОБЛАСТИ

<sup>1</sup>Н.А. Чапкина, <sup>1</sup>О.В. Бескровная, <sup>2</sup>О.Ф. Поспелова

<sup>1</sup> Северо-Восточный государственный университет, Магадан, email: nadinmag1@rambler.ru, oksanaakulich@gmail.com

<sup>2</sup> ООО «АНАСКО», Магадан, email: magadan-audit@mail.ru

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные этапы становления правовой системы регулирования недропользования, а также представлена общая характеристика НДСПИ с подробным описанием особенностей его исчисления. Авторами выявлены особенности исчисления НДСПИ для недропользователей в Магаданской области с учетом последних изменений в НК РФ. Авторами приведен налоговый обзор судебной практики как недропользователей Магаданской области, так и Дальневосточного региона. Особое внимание уделено формированию налоговой базы НДСПИ в Магаданской области и проблемам в части исчисления НДСПИ. Одной из проблем налогоплательщиков по НДСПИ в области добычи драгоценных металлов является проблема правильного исчисления стоимости полезного ископаемого при расчете НДСПИ. В числе основных проблем при администрировании НДСПИ в отношении драгметаллов, что характерно для Магаданской области, является правильное определение налоговой базы. Еще одной проблемой налогообложения НДСПИ для хозяйствующих субъектов горнодобывающей промышленности как Магаданской области, так и других регионов РФ является определение объекта налогообложения по НДСПИ. Исходя из анализа нормативной базы и судебной практики следует отметить, что существует острая проблема определения стоимости добытого ПИ и для целей налогообложения НДСПИ она зачастую решается на уровне каждого субъекта РФ. Здесь многое зависит от того, какая судебная практика сложилась в каждом субъекте РФ, что совершенно неправильно. Для решения данной проблемы необходимо внести уточнения в НК РФ, которые бы позволили систематизировать опыт регионов и были бы едины на всей территории РФ.

**Ключевые слова:** НДСПИ, налоговая база, недропользователь, бюджет, налоговые споры, налогообложение, добыча, полезные ископаемые.

## PECULIARITIES OF CALCULATION OF MINERAL EXTRACTION TAX IN MAGADAN REGION

<sup>1</sup>N.A. Chapkina, <sup>1</sup>O.V. Beskrovnaya, <sup>2</sup>O.F. Pospelova

<sup>1</sup> North-Eastern State University, Magadan, email: nadinmag1@rambler.ru, oksanaakulich@gmail.com

<sup>2</sup> ANASCO LLC, Magadan, email: magadan-audit@mail.ru

**Abstract.** This article examines the key stages in the development of the legal system regulating subsoil use and provides a general description of the mineral extraction tax (MET) with a detailed description of its calculation. The authors identify the specifics of mineral extraction tax (MET) calculation for subsoil users in the Magadan Region, taking into account the latest amendments to the Russian Tax Code. The authors also provide a tax review of judicial practice in both the Magadan Region and the Far Eastern region. Particular attention is paid to the formation of the mineral extraction tax base in the Magadan Region and the challenges associated with its calculation. One of the challenges faced by mineral extraction taxpayers in the precious metals industry is the accurate calculation of the mineral value for the purpose of calculating the MET. One of the key challenges in administering the MET for precious metals, which is typical for the Magadan Region, is the correct determination of the tax base. Another challenge in MET taxation for mining companies in both the Magadan Region and other regions of the Russian Federation is determining the taxable object for the MET. Based on an analysis of the regulatory framework and judicial practice, it should be noted that there is a pressing issue of determining the value of extracted mineral resources, and for mineral extraction tax purposes, this issue is often resolved at the level of each constituent entity of the Russian Federation. Much depends on the prevailing judicial practice in each constituent entity, which is completely incorrect. To resolve this issue, it is necessary to amend the Tax Code of the Russian Federation to systematize regional practices and ensure consistency across the entire Russian Federation.

**Keywords:** MET, tax base, subsoil user, budget, tax disputes, taxation, production, minerals.

Дата поступления статьи в редакцию: 12.11.2025

Дата принятия статьи в печать: 16.12.2025

**Введение**

В структуре экономики РФ доля добывающих отраслей промышленности составляет весомую долю, в связи с чем отчисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в бюджет значительные. Прежде чем говорить об особенностях исчисления НДПИ, охарактеризуем сам налог. Немного изучим эволюцию НДПИ, узнаем, как в принципе происходило формирование этого налога. Правовая система в сфере регулирования недропользования развивалась спонтанно и прошла три стадии становления в России.

Первый этап правового регулирования недропользования приходится на 1990-1996 гг., когда были разработаны и приняты правовые акты, регулирующие рыночные механизмы недропользования. Кроме Закона РФ № 2395-1 «О недрах» был принят Федеральный закон РФ «О соглашениях о разделе продукции». Данный период правового регулирования недропользования характеризуется также первыми попытками дифференциации ресурсных платежей и налогов, которые зависели от особенностей месторождения полезных ископаемых (МПИ) (горно-геологических, географо-экономических) [9, с. 331].

Второй этап правового регулирования недропользования приходится на 1997-2001 гг., когда происходило ослабление централизованного управления из федерального центра, олигархические структуры России лоббировали свои интересы, нормы и правила недропользования попали под их влияние. Данный этап развития привел к негативным последствиям и неразумной государственной политике в сфере недропользования – научно-обоснованные базовые нормы разработки МПИ были исключены из расчета ресурсных налогов, отсутствовал мониторинг осуществляемых разработок МПИ. Результатом такой политики государства стало введение НДПИ, который характеризовался недифференцированной ставкой. Из налогообложения были исключены рентные изъятия доходов [9, с. 332].

С 2002 г. по настоящее время – это третий этап формирования правового поля недропользователей РФ, когда произошло перераспределение полномочий между уровнями власти – федеральными и региональными, доминирует управление недрами из федерального центра. В этот период были созданы фонды будущих поколений, в налогообложении использовалось дифференцированное исчисление налоговых платежей.

В налоговых доходах федерального бюджета РФ значительную часть составляют доходы от использования природных ресурсов. НДПИ сохраняет в основном фискальное значение и содержит незначительное количество регулирующих инструментов.

НДПИ был введен 01.01.2002 г., что позволило изменить систему природоресурсных платежей, упразднить обязательные платежи, которые имели свои функциональные особенности, а также специфику нормативно-правового регулирования. Были упразднены [6, с. 58]: плата за пользование недрами; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; акциз на подакцизное минеральное сырье.

Закон РФ № 2395-1 «О недрах» определял нормативные платежи за пользование недрами (ст. 41) [2], под которыми понималась добыча полезных ископаемых. Отметим, что такие платежи имели налоговый характер и взимались в форме разовых взносов или регулярных платежей в течение срока реализации права согласно лицензии. Сумма регулярных платежей определялась от стоимости добытого минерального сырья с учетом сверхнормативных потерь при добыче полезных ископаемых (ПИ).

Следует отметить, что порядок и условия платежей за пользование недрами и критерии определения ставок устанавливались Правительством РФ по каждому месторождению в отдельности, поскольку Законом [2] не были определены налоговая ставка и налоговая база.

Размеры платежей за добычу ПИ определялись с учетом вида полезного ископаемого, количества и качества его запасов, а также условий освоения и разработки месторождений [5, с. 55]. Окончательные размеры платежей уточнялись при предоставлении лицензии на пользование недрами. Ст. 44 Закона [2] определяла сумму отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые имели целевой характер и направлялись на расширение минерально-сырьевой базы. Их размеры определялись как установленная доля стоимости фактически добытых ПИ. Ставки отчислений были установлены от стоимости первого товарного продукта, полученного и реализованного из фактически добытых ПИ.

Подобная несогласованность привела к тому, что вышеуказанные отчисления стали считаться налогом на реализацию, регулирование которого сводилось к нормам, характерным для косвенных налогов. Порядок взимания указанных платежей приводил к существенным объемам нецелевого использования денежных средств. Значительная их часть была направлена на финансирование поиска и разведки месторождений ПИ в регионах их добычи.

Акциз на подакцизное минеральное сырье был третьим платеж, который был отменен в связи с введением НДПИ, он регулировался гл. 22 «Акцизы» Налогового кодекса РФ (НК РФ) [1]. Объектом налогообложения являлись операции с подакцизным минеральным сырьем [1].

В результате был введен НДС вместо ранее действующих трех платежей, которые нами были рассмотрены, поскольку необходимо было устранить недостатки нормативно-правового регулирования данных платежей; а также отсутствовала эффективная реализация функций платежей [4, с. 252].

В дальнейшем была разработана гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», вступившая в законную силу с 01.01.2002 г. с определением основных элементов налогообложения.

### **Цель исследования**

Цель исследования – выявление особенностей исчисления НДС.

Основные задачи исследования: рассмотреть сущность НДС; изучить особенности исчисления НДС по НК РФ и в Магаданской области; выявить проблемы в исчислении НДС. Объектом исследования выступает НДС в части исчисления налоговой базы.

### **Материал и методы исследования**

В качестве методов исследования были выбраны общенаучные – методы анализа и синтеза, описания и сравнения. Материалы исследования основаны на анализе нормативных документов, научных публикаций по соответствующей тематике, а также судебной практики.

Результаты исследования

Далее рассмотрим особенности исчисления НДС. Ст. 343 НК РФ определяет порядок исчисления и уплаты НДС [1]. То, каким способом правомерно определять базу по НДС, устанавливает ст. 338 НК РФ, а также корреспондирующие с ней разделы НК РФ. Налоговая база определяется плательщиком самостоятельно [1].

Количество добытого ПИ может быть определено прямым и косвенным методом. Приоритетным должен быть первый метод, второй задействуется, если первый применить невозможно (п. 2 ст. 339 НК РФ). Конкретный способ определения объема либо массы добытого сырья или минералов должен быть утвержден в учетной политике предприятия. На рисунке 1 представлен общий механизм расчета НДС [1].

Налоговая база – это сумма добытого ПИ и фактических потерь, которые возникают во время его добычи. Фактические потери исчисляются в виде разницы между расчетным количеством ПИ, на которое уменьшаются его запасы и количеством фактически добытого ПИ, которое будет известно в конце полного технологического цикла добычи.

Стоимость сырья или минерала может устанавливаться исходя из: реализационных цен плательщика, получающего субсидии из бюджета; реализационных цен плательщика, не получающего субсидии; расчетной стоимости сырья (если его реализация не осуществляется). Таким образом, стоимость определяется в два этапа:

- стоимость единицы ископаемого – сумма выручки от реализации сырья или минерала делится на количество проданного;
- стоимость добытого сырья или минерала – стоимость единицы умножается на добытое количество (в соответствии со ст. 339 НК РФ) [1].

В случае если предприятие получает субсидии из бюджета, то выручку следует определять исходя из отпускных цен на продукт, уменьшенных на величину соответствующих субсидий, и исчислять без учета НДС, акцизов, а также издержек по доставке реализуемого продукта покупателю (п. 2 ст. 340 НК РФ). В случае неполучения субсидий выручка подсчитывается без учета НДС, акцизов, а также издержек на доставку (п. 3 ст. 340 НК РФ) [1].

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок исчисления стоимости сырья или минералов исходя из данных, которые отражены в налоговом учете, а также с учетом порядка фиксации доходов и расходов при исчислении суммы налога на прибыль (п. 4 ст. 340 НК РФ) [1].

Необходимо понимать, какие нюансы учитываются при оценке стоимости добытых драгметаллов и драгоценных камней. Говоря о драгметаллах, оценка их стоимости учитывает установленные налогоплательщиком отпускные цены на химически чистый драгоценный металл без учета НДС, а также уменьшается на издержки, связанные с аффинажем, т. е. очистка и доставка до покупателя. Стоимость единицы драгметалла налогоплательщик определяет путем умножения доли химически чистого драгметалла, содержащаяся в единице добытого сырья, на цену соответствующей единицы химически чистого драгметалла (п. 5 ст. 340 НК РФ) [1].

В отношении камней стоимость устанавливается исходя с учетом результатов осуществления их первичной оценки, которая проводится в соответствии с нормативно-правовыми актами, регулирующими

оборот драгоценных камней в РФ. Если камни, а также самородки драгметаллов, что добыты из недр, не подлежат дальнейшей обработке, то их оценка осуществляется исходя из их реализационной стоимости без учета НДС, а также уменьшенной на расходы, связанные с доставкой до покупателя (п. 6 ст. 340 НК РФ) [1].

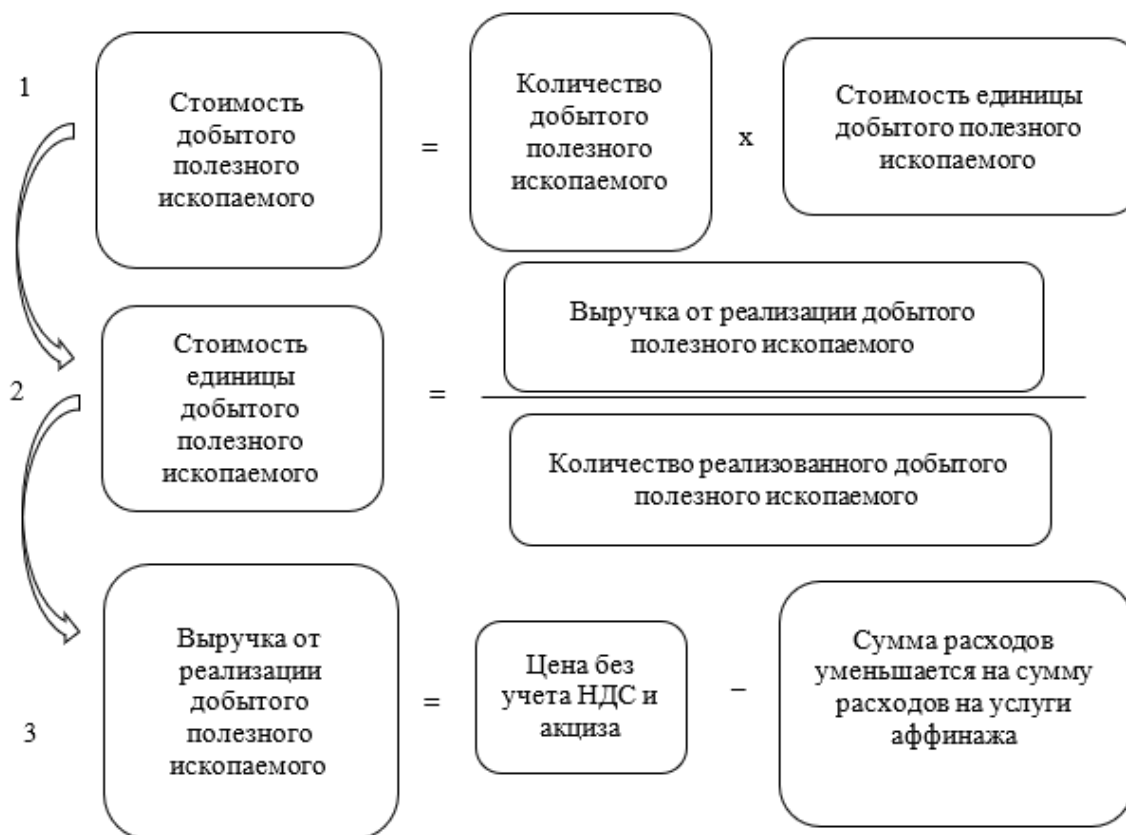


Рис. 1. Общий механизм расчета НДС

Далее рассмотрим особенности исчисления НДС для Магаданской области. В горнодобывающей отрасли нашего региона наибольший удельный вес приходится на предприятия, которые ориентированы на добычу драгоценных металлов из россыпных и рудных месторождений. Из всех предприятий данной отрасли на конец 2024 г. добывали россыпное золото 54,2% недропользователей, 6,2% добывали рудное золото и серебро, 25,4% осуществляли геологоразведочные работы [10, с. 313].

Характерной особенностью руд и песков, извлекаемых из недр Магаданской области, является тот факт, что и золото, и серебро одновременно содержатся в горной массе – в рудах, песках. Таким образом, два основных драгоценных металла находятся в добытых ПИ в связке друг с другом, при этом их количество не является пропорциональным. Кроме того, особенность заключается в том, что в добытых ПИ один из представленных драгоценных металлов является ведущим. На рудных месторождениях часть месторождений характеризуется преобладанием серебра. В россыпных месторождениях ведущим драгоценным металлом является золото и именно здесь осуществляют свою деятельность более 90% предприятий горнодобывающей отрасли.

Согласно общепринятым нормам для всех видов добытых ПИ, в целях налогообложения НДС, полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей отрасли, в отношении которой завершен полный технологический процесс. При этом продукция должна соответствовать национальному или региональному стандартам, техническим условиям. Отметим, что п. 1 ст. 337 НК РФ допускается ее соответствие стандарту организации, если она не соответствует всем предыдущим [1].

Видами добытых ПИ, которые содержат драгоценные металлы, являются полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов – золото, серебро, платину и др. Данные драгоценные металлы получают после завершения комплекса всех операций по добыче драгоценных металлов, в т. ч.: лигатурное золото – сплав золота с химическими элементами, шлиховое или самородное золото; концентраты, которые представлены в сыпучем виде.

Согласно гл. 26 НК РФ под добычей драгоценных металлов понимаются извлечение минерального сырья, содержащего такие металлы, из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений и последующая их первичная переработка с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы, в соответствии с согласованной и утвержденной в установленном порядке проектной документации на разработку соответствующего месторождения полезных ископаемых и (или) первичную переработку минерального сырья, содержащего драгоценные металлы [1].

На рисунке 2 представлен объект налогообложения НДС в соответствии с п. 1 ст. 336 НК РФ [1]. Для территории Магаданской области характерны следующие продукты обогащения руд и песков, признаваемых в целях налогообложения добытыми полезными ископаемыми [3, с. 369]: при добыче из рудных месторождений продуктами признаются: гравитационный концентрат, флотогравитационный концентрат, цементат (цинковые осадки), сплав Доре; при добыче из россыпных месторождений – шлиховое золото в виде концентрата (в сыпучем состоянии) или в лигатуре (сплаве). Все эти продукты содержат одновременно как золото, так и серебро.

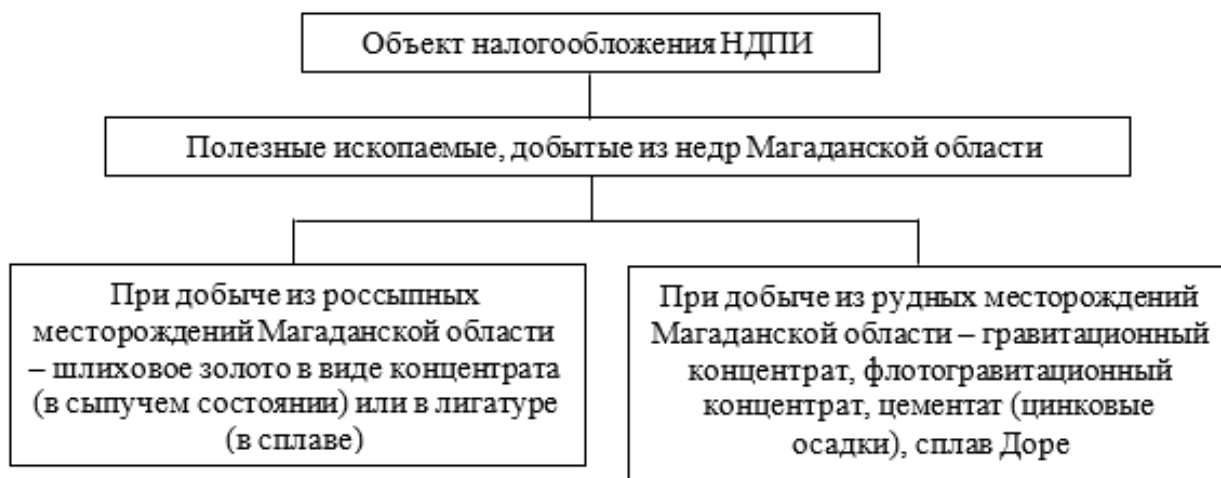


Рис. 2. Объект налогообложения НДС в Магаданской области

Химически чистое золото и серебро извлекаются из продуктов переработки руд и песков на аффинажном заводе вследствие металлургического передела. Два металла разделяют и именно на аффинажном заводе производятся мерные слитки золота и серебра, которые отвечают международным стандартам. Аффинированные драгоценные металлы не содержат соединений с другими драгоценными металлами.

Налоговая база по НДС добытого ПИ в Магаданской области регулируется ст. 340 НК РФ [1]. НДС в отношении добытых ПИ, подлежит исчислению как в доле содержания в нем золота, так и в доле содержания в нем серебра (ст. 337 НК РФ). Но при этом для добытого золота и серебра НК РФ устанавливает различные налоговые ставки, что установлено ст. 338 НК РФ. Для концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, установлена налоговая ставка 6,0% (ст. 342 НК РФ), а для серебра – 6,5% (ст. 342 НК РФ). В связи с тем, что продукты обогащения руд и песков, признаваемых добытым ПИ в целях налогообложения, содержат сразу два драгоценных металла одновременно, при налогообложении одного продукта рассчитывается две налоговые базы в доле стоимости золота и в доле стоимости серебра. Порядок исчисления НДС в доле золота представлен формулой (1) [7, с. 26]:

$$N_{\text{ндпи}} = Q_{\text{дпи}} \cdot C_{\text{дпи}} \cdot N_3, \tag{1}$$

где  $N_{\text{ндпи}}$  – сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, руб.;

$Q_{\text{дпи}}$  – количество добытого ПИ, продукты обогащения руд и песков, гр.;

$C_{\text{дпи}}$  – стоимость единицы добытого полезного ископаемого, руб.;

$N_3$  – ставка НДС в доле золота, 6%.

Порядок исчисления НДС в доле серебра представлен формулой (2) [7, с. 27]:

$$N_{\text{ндпи}} = Q_{\text{дпи}} \cdot C_{\text{дпи}} \cdot N_c, \tag{2}$$

где  $N_c$  – ставка НДС в доле серебра, 6,5%.

Напомним, что с 01.06.2024 г. в ст. 343 НК РФ было введено дополнение, которое установило новые правила расчета НДС при добыче золота, в частности, был введен п. 21, предусматривающий увеличение суммы НДС полезных ископаемых, исчисленной налогоплательщиков при добыче ПИ, указанного в пп. 13, п. 2, ст. 337 НК РФ на величину значения показателя К<sub>дрм</sub>. Эта норма действовала в налоговом периоде с 01.06.2024 г. по 31.12.2024 г. Данный показатель рассчитывался как произведение количества драгоценного металла (золота), содержащегося в ПИ, указанном в пп. 13, п. 2, ст. 337 НК РФ, выраженное в килограммах на 78 000 руб. [1].

С 01.01.2025 г. изменился порядок расчета НДС для золота. По предыдущим изменениям недропользователи к величине исчисленного НДС добавляли 78 000 руб. на каждый добытый килограмм золота, полученного после переработки, теперь в соответствии с внесенными изменениями в НК РФ данная надбавка определяется по формуле (3):

$$K_{дрм} = 0,1 \cdot (\Pi_3 / 1000 - 61000) \cdot V_{дрм} \cdot P, \quad (3)$$

где  $K_{дрм}$  – увеличение величины исчисленного НДС, руб.;

$\Pi_3$  – средняя цена золота, дол. за период за 1 т;

$V_{дрм}$  – объем добычи, кг;

$P$  – средний курс доллара, руб./дол. за период.

В результате последних изменений в НК РФ поступления НДС в бюджет Магаданской области значительно увеличатся.

Правительством Магаданской области ожидается увеличение объемов производства золота в течение ближайших трех лет, что обосновано прогнозом развития области. В 2025 г. планируется добыть золота в объеме 59,9 т золота, что выше фактической добычи 2023 г. на 25% и на 27,1% в 2026 г. – всего 60,9 тонн. 2023 г. принят как сценарный в прогнозном развитии области на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 гг. Рост добычи золота основан на выходе на проектную мощность второй очереди ЗИФ ОА «Павлик», что позволит производить предприятию не менее 12 т золота, а также фабрики ООО «Рудник Тэутэджак» производительностью 3 т золота в год [10, с. 320].

Согласно прогнозу социально-экономического развития области в 2027 г. добыча золота в Магаданской области может составить 57,07 т. Снижение добычи драгметалла в 2027 г. на 3,83 т связано с уменьшением объемов добычи рудного золота на производственных объектах ОА «Полиметалл» УК. В отношении серебра прогнозируемый объем добычи в 2025 г. – 640 т, в 2026 г. – 810 т и 794 т в 2027 г. Плановое повышение уровня добычи серебра по отношению к 2023 г. связано с увеличением добычи на месторождениях Доронинское – ООО «Серебро Магадана», Невенрикан и Туманинская – «Омолонская ЗРК» [10, с. 320].

Отметим, что в структуре экономики Магаданской области по вкладу в валовой региональный продукт (ВРП) добыча ПИ занимает основное место. Начиная с 2025 г. доля добычи драгоценных металлов в ВРП составляет порядка 38–55%. При разработке проекта бюджета Магаданской области на 2025 г. и плановые периоды 2026–2027 гг. были приняты следующие цены на драгоценные металлы: золото – 6 669 руб. за гр; серебро – 69 руб. за гр. [10, с. 320].

Учитывая особенности исчисления НДС в Магаданской области, возникает необходимость обратиться к налоговому обзору судебной практики по НДС, чтобы разобраться в существующей проблеме.

В основе налогового законодательства РФ лежат определенные инструменты и принципы. Для того чтобы субъекты экономики РФ, которые выступают как налогоплательщики, имели возможность законно исчислять и уплачивать налоги, они должны однозначно понимать все элементы налогообложения, установленные НК РФ, в числе которых объект налогообложения и ставка налога. Анализ судебной практики, который приведен ниже, указывает на обратный порядок вещей.

Одной из проблем налогоплательщиков по НДС в области добычи драгоценных металлов является проблема правильного исчисления стоимости полезного ископаемого при расчете НДС. В числе основных проблем при администрировании НДС в отношении драгметаллов, что характерно для Магаданской области, является правильное определение налоговой базы. По добытым драгоценным металлам, извлеченных из рудных, техногенных, а также россыпных месторождений региона, налоговая база рассчитывается исходя из стоимости их химически чистых элементов. Налоговая база по НДС в отношении добытого ПИ рассчитывается как произведение количества, добытого ПИ и стоимости его единицы.

Еще одной проблемой налогообложения НДС для хозяйствующих субъектов горнодобывающей промышленности как Магаданской области, так и других регионов РФ является определение объекта налогообложения по НДС. Ст. 336 НК РФ дает характеристику тому, какие полезные ископаемые сле-

дует считать объектом налогообложения по НДС. В правовом поле разворачивается ежегодные дискуссии по термину «полезное ископаемое». Ст. 337 НК РФ уточняет что именно следует относить к полезному ископаемому, а что не может быть признано таковым. Ст. 339 НК РФ устанавливает особенности исчисления количества добытых драгоценных металлов.

Спорные вопросы исчисления элементов налогообложения по НДС между налоговыми органами Магаданской области, в частности Налоговой инспекцией № 1 Магаданской области, и хозяйствующими субъектами горнодобывающей промышленности области решаются в рамках рассмотрения судебных споров различными инстанциями судебной системы Магаданской области, а именно и Арбитражным судом Магаданской области. Так, только за период с 2017 г. по 2023 г. Арбитражным судом Магаданской области было вынесено 7 решений в отношении различных хозяйствующих субъектов, оспаривающих порядок исчисления стоимости добытого ПИ. Таблица 1 содержит перечень дат принятия решений АС Магаданской области и номера этих дел [8].

Таблица 1

**Динамика принятых решений АС Магаданской области за период с 2017-2023 гг.**

Дата принятия Решения	Номер дела
19 июля 2017 г.	A37-4138/2012
24 января 2018 г.	A37-2187/2017
7 ноября 2019 г.	A37-2538/2016
11 августа 2021 г.	A37-2819/2020
26 января 2022 г.	A37-1711/2021
14 июня 2023 г.	A37-2930/2022
12 октября 2023 г.	A37-1711/2021

Анализ таблицы 1 позволяет сделать вывод, что по делу № А37-1711/2021 Арбитражным судом Магаданской области решения выносились дважды.

В таблице 2 представлены сведения об ответчике, сумме заявленных требований в части НДС и принятом решении – удовлетворить заявленные требования или отказать.

Таблица 2

**Основные сведения из Решений АС Магаданской области**

Ответчик	Сумма заявленных требований, руб.	Сумма начисленных пени, руб.	Принятое решение
Межрайонная ИФНС России № 3	20,72	0	Отказать
Межрайонная ИФНС России № 2	232 625	0	Отказать
Межрайонная ИФНС России № 1	53 382 164	24 768 079	Отказать
Межрайонная ИФНС России № 3	1 430 667	513 112	Отказать
УФНС России по Магаданской области	407 500	146 700	Отказать
УФНС России по Магаданской области	3 282 672	1 134 434	Удовлетворить

По данным таблицы 2 видно, что из всех принятых решений АС Магаданской области только в одном случае были удовлетворены заявленные заявителем требования на сумму 3 282,672 тыс. руб., в остальных случаях арбитражный суд заявителям отказал. Решение АС Магаданской области по делу А37-4138/2012 ООО в сумме всего 20,72 руб. – это недоимка НДС прошлых лет (2009 г.). Само Решение АС Магаданской области представлено в Приложении С. Межрайонная ИФНС России № 3 к ООО предъявляло еще и сумму пени в размере 5 471,81 руб., однако решением суда пени было отменено.

Показательным является Решение АС Магаданской области в рассматриваемом деле А37-2187/2017. Судом решался налоговый спор в отношении стоимости добытого ПИ. Налогоплательщик ООО в расчете НДС значительно снизил стоимость единицы добытого золота, так как фактически работал в сложном производственном цикле – добыча золота прерывалась. В связи с требованиями Межрайонная ИФНС России № 2 по результатам камеральных проверок налогоплательщик представлял три различные налоговые декларации по НДС. В первой сумма НДС по данным предприятия была нулевой. Во второй уточненной декларации сумма исчисленного НДС по данным ООО уже составила

72,348 тыс. руб. и 160,277 тыс. руб. по третьей декларации. Однако по данным Межрайонная ИФНС России № 2 сумма НДС для ООО должна была составить 519,041 тыс. руб.

Так как налогоплательщик представлял уточненные декларации вовремя и совершал платеж по ним, Межрайонная ИФНС России № 2 отозвало свое решение о привлечении к ответственности за совершенное налоговое правонарушение в части начисления пени и штрафа.

Анализ Решения АС Магаданской области от 07.11.2019 г. по делу № А37-2538/2016 позволил выяснить, что Межрайонная ИФНС России № 1 обосновано доначислила ООО сумму НДС в размере 53382,164 тыс. руб. В основе доначисления НДС налогоплательщику являлся факт существенного отклонения цен на реализуемые драгоценные металлы в отчетном периоде. Расчеты Межрайонной ИФНС России № 1 по Магаданской области показали, что компания занизила налоговую базу по НДС. В таблице 3 отражена динамика поступления в бюджет доначисленных сумм налога НДС и пени.

При этом следует еще раз отметить, что в основе указанных дел АС Магаданской области лежали оспариваемые решения в основном в рамках ст. 340 гл. 26 НК РФ.

Таблица 3

**Доначисленные по НДС поступления в бюджет Магаданской области за период с 2017 по 2023 гг., тыс. руб.**

Показатель	Сумма доначисленного НДС	Сумма исчисленного пени
Общая сумма, доначисленная в бюджет	55 380,629	25 427,891
Сумма, подлежащая возвращению налогоплательщику из бюджета	3 282,672	0,000

В результате доначисления НДС налоговые инспекции рассчитывают также и размер пени, который распределяется в процентном отношении между уровнями бюджетной системы РФ, а именно: федеральный бюджет – 40%; бюджет субъекта РФ – 43%; бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ – 17%.

Всего только на основе вынесенных решений АС Магаданской области бюджет Магаданской области пополнился на сумму 55 380,629 тыс. руб. доначисленных сумм НДС. Одному ООО АС Магаданской области вынес положительное решение оспорить действия УФНС России по Магаданской области на сумму 3 282,672 тыс. руб. Бюджет Магаданской области за счет начисленных пени от доначисленных сумм НДС дополнительно получил 10 171,156 тыс. руб. [9].

Исходя из анализа нормативной базы и судебной практики следует отметить, что существует острая проблема определения стоимости добытого ПИ и для целей налогообложения НДС она зачастую решается на уровне каждого субъекта РФ. Здесь многое зависит от того, какая судебная практика сложилась в каждом субъекте РФ, что совершенно неправильно. Для решения данной проблемы необходимо внести уточнения в НК РФ, которые бы позволили систематизировать опыт регионов и были бы едины на всей территории РФ.

В соответствии с порядком администрирования НДС, в том случае если налоговая инспекция доначислила НДС и итог налогового спора в Арбитражном суде Магаданской области был решен не в пользу хозяйствующего субъекта Магаданской области, он вправе оспорить решение АС Магаданской области в шестом арбитражном апелляционном суде (г. Хабаровск).

Абсолютно все заявители пытались оспорить вынесенное решение АС Магаданской области в шестом арбитражном апелляционном суде (г. Хабаровск) путем подачи кассационной жалобы. Все поданные кассационные жалобы остались без удовлетворения.

Большой проблемой в части исчисления НДС является тот момент, когда в добытом ПИ содержатся два драгоценных металла – и золото и серебро. Анализ судебных решений и используемой недропользователями практики позволяет сделать вывод, что недропользователи, которые добывают драгоценные металлы из россыпных месторождений исчисляют НДС только в отношении золота и не исчисляют НДС в доле стоимости серебра.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа утвердил Постановление от 27.10.2010 г. № Ф03-7091/2010, в котором удовлетворил требования ООО в части признания недействительными решения межрайонной инспекции о доначисления НДС в части серебра. В данном Постановлении суд основывал свое решение на том, что: серебро получено при дальнейшей переработке ПИ – золота; полезным ископаемым нельзя признать продукцию, которая получена в результате дальнейшей переработки ПИ, которое является продукцией обрабатывающей промышленности.

Постановлением ФАС Дальневосточного округа от 08.12.2010 г. № Ф03-8061/2010 также удовлетворены заявленные требования ООО к межрайонной инспекции [9].

Налоговый спор заключался по обложению «добытого сопутствующего полезного ископаемого — серебра». В данных спорных делах судом неверно определен предмет спора — серебро. В судебных актах серебро рассматривается как химически чистый металл, а не как добытое ПИ. Серебро рассматривается как полезный компонент добытого ПИ, поэтому не может быть обложено налогом (по мнению суда). Однако налогообложению подлежит добытое ПИ, которое является продукцией горнодобывающей промышленности и в отношении которой завершен технологический процесс и которая готова к поставке на аффинажный завод. Обосновывая свое решение в пользу ООО суд сделал такие выводы:

- у общества нет лицензии на добычу серебра;
- общество фактически добывало шлиховое и лигатурное золото;
- общество самостоятельно не извлекало серебро из золота в лигатуре, так как не имело технических возможностей и обращалось на аффинажный завод.

Свое решение суд основывал на положениях ст. 1 ФЗ от 26.03.1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». Основывая свое решение данным законом суд пришел к выводу что «при добыче драгоценных металлов добытым ПИ являются концентраты и другие полупродукты, которые содержат драгоценные металлы. К продукции переработки подлежат отнесению драгоценные металлы, извлеченные из концентратов и других полупродуктов».

ФАС Дальневосточного округа своим Постановлением от 24.06.2014 г. № Ф03-1329/2015 удовлетворил требования ООО к налоговому органу, который на основании результатов камеральной проверки вынес решение о доначислении НДС в схожей ситуации. Налоговый орган обосновывал доначисление по объекту налогообложения «серебро». В данном случае суд также указал что подход, который применил налоговый орган экономически необоснован, так как это приводит к увеличению затрат недропользователя больше величины им понесенных. Кроме того, судом указывалось что в силу применяемой недропользователем учетной политике нет возможности выделить расходы общества на расходы в отношении золота и расходы в отношении серебра.

Следует признать, что доводы ошибочны как у самого суда, так и у налогового органа. В данном случае расчет НДС в отношении серебра следовало обосновывать не себестоимостью добычи серебра, а ценами реализации.

ФАС Дальневосточного округа принял Постановление от 26.02.2014 г. № Ф03-6718/2013, в котором удовлетворил заявление ОАО о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области.

ОАО основывало свою позицию тем, что обязанность по уплате НДС у него возникает в связи с осуществлением деятельности по добыче золота. Разведку и добычу серебра общество не ведет. Запасов серебра на разрабатываемых обществом участках недр на государственном балансе запасов полезных ископаемых нет. Серебро, выделяемое из золотосодержащего концентрата с применением технологического процесса аффинажа на аффинажном заводе, не является для общества добытым полезным ископаемым.

Ознакомившись с письменными доказательствами, обсудив обстоятельства дела, доводы кассационной жалобы и отзывов на нее, суд кассационной инстанции пришел к выводу о наличии оснований для ее удовлетворения.

Как следует из материалов дела и установлено судебными инстанциями, разногласия между налоговым органом и налогоплательщиком возникли по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых за июнь 2012 г. В ходе проверки налоговым органом был сделан вывод о нарушении налогоплательщиком порядка исчисления НДС.

По мнению налогового органа, налогоплательщик занизил налоговую базу, определив стоимость добытого полезного ископаемого (золота лигатурного) только в части химически чистого золота. В отношении другого добытого полезного ископаемого — концентрата гравитационного золотосодержащего, доначисления не производились. По результатам проверки составлен акт камеральной налоговой проверки от 01.11.2012 г. и вынесено решение № 13-10/4471 от 12.12.2012 г., в соответствии с которым обществу доначислено к уплате 127,153 тыс. руб. НДС.

Анализ нормативно-правовых актов и всех обстоятельств рассматриваемого дела позволил суду сделать вывод о том, что у ОАО обязанность по уплате НДС возникает в отношении ПИ, добытых на участках недр, предоставленных в пользование на лицензионных условиях, то есть в отношении тех объектов, которые являются результатом деятельности налогоплательщика, связанной с разработкой месторождения.

ФАС Дальневосточного округа признал недействительными решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области от 12.12.2012 № 13-10/4471 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления ОАО налога на добычу ПИ за июнь 2012 г. в сумме 127,153 тыс. руб., признал недействительным решение Управления Федеральной налоговой службы по Магаданской области от 20.03.2013 № 11-21.1/1639, как несоответствующие НК РФ [9].

Обобщая приведенную судебную практику, следует еще раз подчеркнуть ошибочность выводов судов различных инстанций:

– при рассмотрении материалов дела суды подменяют понятия добытого полезного ископаемого и химически чистого металла;

– цель лицензии может быть изложена в различной редакции, при этом из недр могут извлекаться пески, которые содержат и золото, и серебро;

– в судебных актах судом наименование добытого ПИ разделено на «шлиховое» и «лигатурное», что не соответствует технологическому процессу извлечения песков. Шлиховое золото может быть в виде концентрата или в лигатурном виде (сплаве);

– налогоплательщики самостоятельно не извлекают не только серебро, но золото из шлихового золота в лигатуре. Чтобы извлечь химически чистые драгоценные металлы (серебро, золото) недропользователь отправляет добытое ПИ, в данном случае шлиховое золото, которое является продуктом горнодобывающей промышленности, на аффинажный завод;

– налогоплательщики не обладают техническими возможностями не только для извлечения химически чистого серебра, но и техническими возможностями извлечения золота также, что приводит их к необходимости обращения к аффинажному заводу;

– применяя ст. 1 ФЗ от 26.03.1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» суд не применил прямые нормы НК РФ по обложению добытого ПИ, содержащего два металла, по двум налоговым ставкам.

В рассматриваемых ситуациях, не облагая добытое серебро НДС, недропользователи тем не менее аффинированные слитки серебра реализуют, получают от этого дополнительный доход, при этом государство теряет часть налога.

### Выводы

Решение изложенных проблем возможно путем совершенствования администрирования налога на добычу полезных ископаемых. Анализ судебных решений и используемой недропользователями практики позволяет сделать вывод, что недропользователи, которые добывают драгоценные металлы из россыпных месторождений исчисляют НДС только в отношении золота и не исчисляют НДС в доле стоимости серебра. Исходя из анализа нормативной базы и судебной практики следует отметить, что существует острая проблема определения стоимости добытого ПИ и для целей налогообложения НДС она зачастую решается на уровне каждого субъекта РФ. Здесь многое зависит от того, какая судебная практика сложилась в каждом субъекте РФ, что совершенно неправильно. Для решения данной проблемы необходимо внести уточнения в НК РФ (ст. 338), которые бы позволили систематизировать опыт регионов и были бы едины на всей территории РФ.

### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 7 августа 2000 г.
2. Закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» // Российская газета. 15 марта 1995 г.
3. Арно В.В., Колесниченко Е.П., Миккельсен Е.А Сравнительный анализ добычи драгоценных металлов в муниципальных округах Магаданской области в 2022–2024 годах // Московский экономический журнал. 2025. № 4. С. 367–385. DOI: 10.55186/2413046X\_2025\_10\_4\_116 EDN: MIDKWR.
4. Букина М.А. Налог на добычу полезных ископаемых и направления повышения его регулирующей роли // Экономика и социум. 2022. № 1 (68). С. 251–258.
5. Измайлова М.О. Налог на добычу полезных ископаемых: место и роль в налоговой системе Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2022. № 3. С 53–68. DOI: 10.7256/2454-065X.2022.3.33881 EDN: KCZTVP.
6. Моченева К.В. Особенности налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых крупнейших золотодобытчиков России // Международный бухгалтерский учет. 2022. № 46. С. 56–62.

7. Салькина А.Р., Онопко В.В. Налог на добычу полезных ископаемых: сущность и роль в национальной экономике // Дневник науки. 2022. № 12 (72).
8. Судебные и нормативные акты РФ [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 18.10.2025 г.).
9. Троянская М.А., Тюрина М.А. Исторические аспекты налогообложения добытых полезных ископаемых // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. № 2 (23). С. 330-334.
10. Чапкина Н.А., Поспелова О.Ф. Налог на добычу полезных ископаемых: анализ практики и проблемы администрирования (на примере Магаданской области) // Управленческий учет. 2025. № 9. С. 309-322. EDN: QSFQVB.