**НОУ «АКАДЕМИЯ ПРАВА И УПРАВЛЕНИЯ (ИНСТИТУТ)»**

**Псковский филиал**

**Очное отделение**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**Дисциплина**: **Налоговое право**

**Тема: «Налог на добычу полезных ископаемых»**

**Псков**

**2010**

**Содержание**

Введение

Глава 1. Сущность налога на добычу полезных ископаемых

1.1 Субъект налога на добычу полезных ископаемых

1.2 Объект налога на добычу полезных ископаемых

1.3 Добытое полезное ископаемое

1.4 Налоговая база и порядок определения количества добытого полезного ископаемого

1.5 Налоговая ставка

Глава 2. Налог на добычу полезных ископаемых: анализ судебной практики

2.1 Общие положения

2.2 Конкретные примеры

Заключение

Список литературы

**Введение**

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Неотъемлемой частью налоговой системы являются ресурсные платежи. Актуальность выбранной темы курсовой работы заключается в том, что плата за природные ресурсы, как форма реализации экономических отношений между собственником природных ресурсов и их пользователем, занимает центральное место в экономическом механизме природопользования. Обязательные платежи, взимаемые государством за пользование недрами, чаще всего бывают в форме прямых или косвенных налогов, либо особых целевых платежей. Рациональное природопользование и охрана окружающей среды относятся к числу важнейших научно-практических задач.

Актуальность и масштаб экологических проблем связаны с усилением взаимодействия общества и природы, ухудшением качества окружающей природной среды, возрастанием технологических и рекреационных нагрузок на природные комплексы, уменьшением доступности природных ресурсов и рядом других причин. Хозяйственное использование тех или иных природных ресурсов, имеющих как сырьевой, так и несырьевой характер (например, рекреационных ресурсов), вызывает объективную необходимость осуществления природопользователями расчетов с государством, являющимся в большинстве случаев собственником этих ресурсов и несущим бремя расходов по восстановлению природного потенциала на территории России. Ресурсные налоги и платежи применяются в основном в добывающих отраслях (нефтяной, угольной), представляют собой плату за добычу или использование природных ресурсов (вода, земля, лесные угодья, полезные ископаемые), кроме фискального и регулирующего воздействия на процесс производства могут предусматривать экологический эффект (ограничение потребления природных ресурсов и охрану окружающей среды). Начиная с 2000 г. и по настоящее время в Российской Федерации реализуется пакет мер полномасштабной налоговой реформы. К числу задач налоговой реформы можно отнести: упрощение процесса уплаты и сбора налогов, уменьшение налогового бремени путем снижения предельных ставок налогов, повышение горизонтальной справедливости налоговой системы путем расширения налоговой базы за счет сокращения льгот по налогам, повышение прогрессивности налога в результате сокращения возможностей уклонения от уплаты налога высокодоходными группами населения. В рамках налоговой реформы с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 08.08.2001 № 126-ФЗ введена в действие гл.26 "Налог на добычу полезных ископаемых" НК РФ. Одновременно были отменены акциз на нефть и стабильный газовый конденсат, платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Цель курсовой работы является раскрыть роль и значение налога на добычу полезных ископаемых в налоговой системе РФ. Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- рассмотреть налог на добычу полезных ископаемых;

- определить место и роль налога на добычу полезных ископаемых в налоговой системе страны;

- описать основные элементы налога на добычу полезных ископаемых;

- исследовать особенности исчисления налога на добычу полезных ископаемых на практических примерах.

**Глава 1. Сущность налога на добычу полезных ископаемых**

**1.1 Налогоплательщики**

Главой 26 НК определен порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой (которых) расположен участок недр.

Налогоплательщики, осуществляющие добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Особенности постановки на учет налогоплательщиков в качестве налогоплательщиков налога определяются Министерством финансов Российской Федерации, а именно приказом МНС России от 31.12.2003 № БГ-3-09/731 "Об утверждении особенностей постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых". Как следует из этого документа, постановка на учет (снятие с учета) происходит в уведомительном порядке. Лицензирующие органы передают в налоговые органы соответствующие сведения о предоставлении прав на пользование природными ресурсами. Те в свою очередь направляют налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе. На все эти операции государственным органам отведено 30 дней с момента выдачи лицензии (разрешения) на пользование участком недр. Обращаю внимание: если налогоплательщик ведет добычу полезных ископаемых на нескольких участках, расположенных в разных муниципальных образованиях субъекта Российской Федерации, постановка на учет производится только в одном налоговом органе. Тот факт, что плательщики НДПИ подлежат постановке на учет по месту нахождения участка недр, определяет особенности уплаты этого налога и порядок заполнения платежных документов. Что же касается взаимодействия налогоплательщика с налоговыми органами - представления налоговой декларации, подачи заявлений о зачете или возврате излишне уплаченной суммы налога или излишне взысканного налога, - то оно осуществляется через инспекцию по месту нахождения (жительства) налогоплательщика или межрайонную (межрегиональную) инспекцию (в случае постановки на учет в такой инспекции

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. Права и обязанности пользователя недр возникают с момента государственной регистрации лицензии на пользование участками недр, а при предоставлении права пользования недрами на условиях соглашений о разделе продукции – с момента вступления в силу такого соглашения. Отсутствие лицензии на право пользования недрами означает, что нет и обязанности по уплате налога, поскольку в данном случае в соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ не определен налогоплательщик. Однако в такой ситуации (отсутствие обязанности по уплате НДПИ) лицо, пользующееся недрами без соответствующей лицензии, должно возместить государству убытки. Это установлено статьей 51 Закона о недрах и распоряжением Правительства РФ от 22.08.98 № 1214-Р "О возмещении убытков, причиненных в результате самовольного пользования недрами". Нередко на практике складываются ситуации, когда полезные ископаемые добываются в рамках осуществления совместной деятельности или для фактического выполнения работ по добыче привлекаются подрядчики. Плательщиком НДПИ в таком случае является лицо, которому выдана лицензия на право пользования недрами. Именно оно должно вести учет количества добытого полезного ископаемого, исчислять и уплачивать налог, а также представлять налоговую декларацию

В соответствии с п. 3 ст. 8 Закона Российской Федерации от 8 августа 2008г. № 126 лицензия на пользование участками недр, приобретенная юридическим лицом в установленном порядке, не может быть передана третьим лицам, в том числе в пользование.

Пользователи недр подлежат постановке на учет в качестве плательщиков налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного им в пользование. При добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации (на арендуемых территориях или на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации) налогоплательщики, добывающие полезные ископаемые на данной территории, подлежат постановке на учет по месту своего нахождения.

**1.2 Объект налога на добычу полезных ископаемых**

Объектом налога на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации, ее континентального шельфа и исключительной экономической зоны, а также за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора), на участках недр, предоставленных налогоплательщику в пользование, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах.

Полезные ископаемые, извлеченные из отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, признаются отдельным объектом налогообложения только в том случае, когда на использование указанных отходов в соответствии с Законом «О недрах» выдана отдельная (самостоятельная) лицензия либо использование указанных отходов указано как самостоятельный объект лицензирования, отличный от добычи полезных ископаемых из недр.

Не признаются объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления. Это полезные ископаемые, не используемые индивидуальным предпринимателем для производственных и технологических нужд, а также не реализуемые на сторону. Индивидуальный предприниматель обязан вести раздельный учет полезных ископаемых, добываемых для предпринимательской деятельности и для личного потребления

2) добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством РФ;

4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

5) дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

**1.3 Добытое полезное ископаемое**

Для правильного определения налоговой базы при исчислении налога на добычу полезных ископаемых в гл. 26 НК РФ дано как общее определение добытого полезного ископаемого, так и определение отдельных видов полезных ископаемых.

Полезным ископаемым признается продукция добывающих отраслей промышленности, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов и потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия) (далее – стандарты качества). То есть, это минеральное сырье, прошедшее первичную обработку, осуществляемую, как правило, в границах горного отвода и предусмотренную техническим проектом или проектом обустройства месторождения.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

2. Видами добытого полезного ископаемого являются:

1) антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы;

2) торф;

3) углеводородное сырье:

нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку. Переработкой газового конденсата является отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки;

газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее - попутный газ);

газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

4) товарные руды:

черных металлов (железо, марганец, хром);

цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний, другие цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий);

многокомпонентные комплексные руды;

5) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

6) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

7) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полешпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

8) битуминозные породы (за исключением указанных в подпункте 3 настоящего пункта);

9) сырье редких металлов (рассеянных элементов) (в частности, индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

10) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

11) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);

12) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

13) концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений;

14) соль природная и чистый хлористый натрий;

15) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

16) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Добытое полезное ископаемое определяется отдельно в отношении каждого вышеуказанного вида полезного ископаемого.

Кроме того, к добытому полезному ископаемому относится полезное ископаемое, полученное из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).

**1.4 Налоговая база и порядок определения количества добытого полезного ископаемого**

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого в отношении всех добытых полезных ископаемых, включая попутные компоненты. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Налоговой базой является стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, которая определяется в соответствии со ст. 340 НК.

Налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении

В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах нетто массы или объема прямым или косвенным методом. Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто. Массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Прямой метод предполагает определение количества полезного ископаемого посредством измерительных средств и устройств.

Косвенный метод применяется в том случае, когда количество добытых полезных ископаемых прямым методом определить невозможно. В этом случае количество полезного ископаемого определяется расчетно по показателям содержания добытого полезного ископаемого в извлекаемом минеральном сырье.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Метод определения количества добытого полезного ископаемого, утвержденный налогоплательщиком, подлежит изменению только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением технологии добычи, применяемой налогоплательщиком.

При этом если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого. Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений. Расчетное количество полезного ископаемого определяет геолого-маркшейдерская служба на основании замеров. При добыче углеводородного сырья - на основании замеров на устье скважины.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно. При определении количества добытого полезного ископаемого в части самородков драгоценных металлов следует исходить из определения драгоценных металлов данного в постановлении Правительства Российской Федерации от 22 сентября 2008 г. № 1068 «О порядке и критериях отнесения самородков драгоценных металлов и драгоценных камней к категории уникальных».

При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно.

Для определения стоимости добытых полезных ископаемых используется также такой показатель, как стоимость единицы добытого полезного ископаемого, которая рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого. Выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется исходя из цен реализации, установленных с учетом положений ст. 40 НК РФ, без налога на добавленную стоимость (при реализации на территории России и стран СНГ), акциза и расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий договора.

При этом в сумму расходов включаются расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках, на доставку (перевозку) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя, а также на обязательное страхование грузов. К расходам по доставке добытого полезного ископаемого до получателя относятся расходы по доставке магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно - экспедиционных услуг.

Цена реализации уменьшается также на суммы государственных субвенций из бюджета в том случае, если налогоплательщик получает к ценам реализации своей продукции такие субвенции.

При отсутствии у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого в налоговом периоде, но реализации добытого полезного ископаемого в предыдущем налоговом периоде, для оценки стоимости единицы добытого полезного ископаемого принимаются цены реализации предыдущего налогового периода.

В случае отсутствия у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого и в предыдущем налоговом периоде налоговая база исчисляется исходя из расчетной стоимости, учитывающей расходы налогоплательщика на добычу полезного ископаемого, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

В соответствии со ст. 341 НК РФ налоговым периодом признается календарный месяц.

До введения в действие гл. 26 НК РФ минимальные и максимальные ставки платы за пользование недрами устанавливались Правительством Российской Федерации (Постановление № 828), а конкретные ставки платы для каждого месторождения – органами, выдающими лицензии на пользование недрами, и фиксировались в лицензии. Ставки акцизов и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ВМСБ) были установлены законодательством.

В гл. 26 НК РФ установлены единые по каждому виду полезных ископаемых налоговые ставки в процентах от стоимости добытого полезного ископаемого.

**1.5 Налоговая ставка**

В соответствии со статьей 342 НК РФ

1. Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов (0 рублей в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется в соответствии со ст. 338 НК как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче:

1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых.

В целях настоящей главы нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ.

В том случае, если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее в порядке, установленном абзацем вторым настоящего подпункта, а по вновь разрабатываемым месторождениям - нормативы потерь, установленные техническим проектом;

2) попутный газ;

3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

4) полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;

5) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ;

6) минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);

7) подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан;

8) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2007 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2007 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн. тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам, начиная с 1 января 2007 года.

При этом степень выработанности запасов (Св) конкретного участка недр рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи;

9) сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа x с (в пластовых условиях);

10) нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн. тонн на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2009 года;

11) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн. тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 года;

12) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн. тонн на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 года.

2. Налогообложение производится по налоговой ставке:

3,8 процента при добыче калийных солей;

4,0 процента при добыче:

торфа;

угля каменного, угля бурого, антрацита и горючих сланцев;

апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;

4,8 процента при добыче кондиционных руд черных металлов;

5,5 процента при добыче:

сырья радиоактивных металлов;

горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд);

неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии;

соли природной и чистого хлористого натрия;

подземных промышленных и термальных вод;

нефелинов, бокситов;

6,0 процента при добыче:

горнорудного неметаллического сырья;

битуминозных пород;

концентратов и других полупродуктов, содержащих золото;

иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки;

6,5 процента при добыче:

концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота);

драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота);

кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;

7,5 процента при добыче минеральных вод;

8,0 процента при добыче:

кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов);

редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;

многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов;

природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней;

419 рублей за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв), которые определяются в соответствии с пунктами 3 и 4: 419 x Кц x Кв;

17,5 процента при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;

147 рублей за 1 000 кубических метров газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 года в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

3. Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта "Юралс", выраженного в долларах США, за баррель (Ц), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком РФ (Р), и деления на 261:

Р

Кц = (Ц - 15) x ---.

261

Средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс" определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сорта "Юралс" на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс" на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком РФ, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Рассчитанный в порядке, определенном настоящим пунктом, коэффициент Кц округляется до 4-го знака в соответствии с действующим порядком округления.

4. Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр (Кв), определяется налогоплательщиком в порядке, установленном настоящим пунктом.

В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент Кв рассчитывается по формуле:

N

Кв = 3,8 - 3,5 x ---,

V

где N - сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

V - начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 года.

В случае, если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, коэффициент Кв принимается равным 0,3.

В иных случаях, не указанных в абзацах втором и шестом настоящего пункта, коэффициент Кв принимается равным 1.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр (Св) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых, как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) (N) на начальные извлекаемые запасы нефти (V). При этом начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче), определяются как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 года.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий в установленном порядке ведение государственного баланса запасов полезных ископаемых, направляет в налоговые органы данные государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года, включающие:

наименование пользователя недр;

реквизиты лицензии на право пользования недрами;

сведения о накопленной добыче нефти (включая потери при добыче) (N) и начальных извлекаемых запасах нефти, утвержденных в установленном порядке, с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) (V) всех категорий по каждому конкретному участку недр. Данные предоставляются после выпуска государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года, но не позднее 1-го числа следующего календарного года.

Рассчитанный в порядке, определенном настоящим пунктом, коэффициент Кв округляется до 4-го знака в соответствии с действующим порядком округления.

По итогам налогового периода налог уплачивается не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим кварталом. В те же сроки представляется налоговая декларация по налогу. Обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает за тот налоговый период, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Авансовые платежи уплачиваются не позднее последнего дня каждого месяца налогового периода.

Статьей 11 Закона Российской Федерации от 8 августа 2001 г. № 126 внесены дополнения в Бюджетный кодекс РФ, согласно которым:

1. Сумма налога на добычу полезных ископаемых, подлежащего уплате по итогу налогового периода, а также авансовые платежи по налогу поступают в доход федерального бюджета, бюджета субъекта Российской Федерации, соответствующего местного бюджета.

2. Сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по добытым полезным ископаемым (за исключением добытых полезных ископаемых в виде углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых), распределяется следующим образом:

- 40 процентов от суммы налога – в доход федерального бюджета;

- 60 процентов от суммы налога – в доход бюджета субъекта Российской Федерации.

3. Сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по полезным ископаемым (за исключением добытых полезных ископаемых в виде углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых), добытым на территории автономного округа, входящего в состав края (области), распределяется в порядке, установленном соглашением между автономным округом и краем (областью).

4. Сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по добытым полезным ископаемым в виде углеводородного сырья, распределяется следующим образом:

- 80 процентов от суммы налога – в доход федерального бюджета;

- 20 процентов от суммы налога – в доход бюджета субъекта Российской Федерации.

5. Сумма налога, исчисленная налогоплательщиком по добытым полезным ископаемым в виде углеводородного сырья на территории автономного округа, входящего в состав края или области, распределяется следующим образом:

- 74,5 процента от суммы налога - в доход федерального бюджета;

- 20 процентов от суммы налога - в доход бюджета округа;

- 5,5 процента от суммы налога - в доход бюджета края или области.

 При добыче общераспространенных полезных ископаемых полная сумма налога подлежит уплате в доход бюджетов субъектов Российской Федерации.

При добыче любых полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также при добыче полезных ископаемых из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, полная сумма налога зачисляется в федеральный бюджет.

Недоимка, пени и штрафы, образовавшиеся на 1 января 2002 г. по платежам за пользование недрами, отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизам на нефть и стабильный газовый конденсат зачисляются в доход федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов в соответствии с законодательством Российской Федерации, действующим до введения в действие гл. 26 НК.

**Глава 2. Налог на добычу полезных ископаемых: анализ судебной практики**

**2.1 Общие положения**

В связи с многочисленными судебными разбирательствами ВАС РФ принял несколько постановлений с целью разрешения спорных ситуаций, возникающих при применении законодательства по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Наибольшее количество споров возникает у добывающих компаний по следующему вопросу: в какой момент определять объект налогообложения - после операций по переработке (обогащению) по цене реализации конечного продукта [подпункты 1, 2 п. 1 ст. 340 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)] или по завершении непосредственного извлечения из недр исходя из затрат на добычу (подпункт 3 п. 1 с. 340 НК РФ)?

В зависимости от выбранного подхода сумма НДС может существенно различаться.

Причина споров - неоднозначная трактовка терминологии и пробелы в налоговом законодательстве. Так, в главе 26 НК РФ:

• не разъяснено, какие операции следует относить к добыче полезного ископаемого;

• не содержится точного определения полезного ископаемого;

• не раскрыты такие понятия, как «товарная руда» и «полезный компонент многокомпонентной комплексной руды»;

• однозначно не установлено, следует ли использовать данные технического проекта при определении полезного ископаемого.

Вследствие противоречивой арбитражной практики по вышеуказанному вопросу Пленум ВАС РФ принял постановление от 18.12.2007 № 64 «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» (далее - постановление Пленума ВАС РФ), на которое арбитражные суды должны ориентироваться в разрешении налоговых споров.

Рассмотрим вопросы, затронутые данным Пленумом ВАС РФ, и судебные решения, принятые впоследствии по этому вопросу.

**2.2 Конкретные примеры**

При определении объекта налогообложения возникают вопросы: что считать первичной продукцией, которая соответствует стандарту.

В судебной практике использовались такие источники как Общероссийский Классификатор видов экономической деятельности, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001г. № 454-ст, Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами, утвержденные Постановлением Госгортехнадзора от 10.12.2998г. № 76.

18 декабря 2007 года Пленум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации принял Постановление № 64 «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» в котором указал, что продукция, в отношении которой осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, очистка от примесей, измельчение, насыщение и т.д.), полезным ископаемым не признается (пункт 1 Постановления).

В Письме от 24.07.2007г. № 03-06-06-01/49 Министерство финансов Российской Федерации также акцентировало внимание на том, что к процессу добычи следует причислять те операции, которые не изменяют основного характера продукта. Как видим, позиции главного финансового ведомства страны и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации совпали, чего, к сожалению, нельзя сказать о налоговых органах.

Так, при рассмотрении дела № А27-3254/2007-6 суд признал неправомерным определение налоговым органом в качестве объекта налогообложения реализованный угледобывающим предприятием уголь марки ДМ, ДСШ, ДОМСШ, а не уголь каменный рядовой марки Д.

Судом было установлено, что основанием доначисления налога на добычу полезных ископаемых послужил вывод налогового органа о не правомерном исключении обществом при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых из стоимости добытого полезного ископаемого, количества и цен реализации угля рассортированного (ДОМСШ, ДСШ, ДМ). По мнению налогового органа, в силу статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации, рассортировка угля не является обогащением или техническим переделом.

Судом было установлено, что общество в соответствии с лицензией осуществляло добычу каменного угля марки Д.

Поскольку для возникновения обязанности по уплате налога на добычу полезных ископаемых имеет значение не факт производства продукции, соответствующей какому-либо стандарту, а факт извлечения из недр минерального сырья, содержащего такую продукцию, то объект обложения возникает в тот момент, когда недропользователь извлекает из недр минеральное сырье. Не вся угольная продукция может быть признана полезным ископаемым и являться объектом налогообложения.

Суд, руководствуясь нормами главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации, пришел к выводу, что добытым полезным ископаемым для общества, первым по своему качеству и соответствующему государственному стандарту Российской Федерации, является уголь марки Д, т.е. уголь рядовой, добытый (извлеченный) на указанном месторождении, который и будет являться объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых,

Товарные продукты марки ДКО, ДМ, ДСШ, соответствующие ГОСТам 51586-2000 и 51588-2000 являются новыми продуктами, полученными в результате рассортировки (грохочения) угля рядового марки и не являются первыми по качеству соответствующими установленным стандартам, а, следовательно, и полезными ископаемыми в смысле пункта 1 статьи 337 Кодекса.

С выводом суда первой инстанции об отсутствии при изложенных обстоятельствах оснований для доначисления налога на добычу полезных ископаемых согласился Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа (постановление по делу № Ф04-7673/2007(39942-А27-34), Ф04-7673/2007(39830-А27-34) от 31.10.2007).

Таким образом, как показывает практика, при определении объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (либо его отсутствии) в каждом конкретном случае необходимо учитывать конкретные обстоятельства технологического процесса добычи полезного ископаемого либо последующей его обработки.

У налогоплательщиков, занимающихся добычей полезных ископаемых, очень много вопросов вызывает определение количества добытого полезного ископаемого.

Порядок определения количества добытого полезного ископаемого установлен статьей 339 Налогового кодекса Российской Федерации. Зачастую налоговый орган ставит под сомнение количество добытого полезного ископаемого, определяемого налогоплательщиками по данным маркшейдерского учета, то есть по содержанию угля в чистых угольных пачках.

Арбитражным судом Кемеровской области было рассмотрено ряд дел, схожих по ситуации (№№ А27-2372/2008-6, А27-3971/2007-6, А27-17161/2006-6, А27-15289/2006-6 , А27-14542/2006-2, А27-14489/2006-2).

Налоговый орган, ссылаясь на Инструкцию по учету добычи угля (сланца) и продуктов обогатительных фабрик угольной промышленности, утвержденную Приказом Минтопэнерго России от 21.01.1993 № 26, полагает, что количество добытого полезного ископаемого должно определяться по форме УПД-41 (отраслевой форме, в которой отражается объем добычи угля). По мнению налогоплательщиков, количество добытого полезного ископаемого определяется по «чистым угольным пачкам», то есть по угольным пачкам, не засоренным пустой породой.

Суд согласился с позицией налогоплательщика, исходя из следующего: согласно пункту 30 Методических рекомендаций по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», утвержденных Приказом МНС РФ от 02.04.2002 № БГ-3-21/170, количество добытого полезного ископаемого определяется по данным геолого-маркшейдерского учета, а также учета, ведущегося в соответствии с отраслевыми методическими указаниями по учету добычи полезного ископаемого. Инструкцией по расчету промышленных запасов, определению и учету потерь угля (сланца) в недрах при добыче Министерства топлива и энергетики Российской Федерации, утвержденной первым заместителем Министра топлива и энергетики Российской Федерации 11.03.1996, определен порядок определения добытого полезного ископаемого.

Пунктом 1.12 настоящей Инструкции установлено, что добыча и потери, составляющие погашенные запасы, определяются маркшейдерской и геологическими службами по чистым угольным пачкам из запасов, указанных в пункте 1.1 Инструкции. Пунктом 1.5 Инструкции также предусмотрено, что весь учет запасов, добычи, потерь ведется по чистым угольным пачкам.

По данным статистического учета добыча принимается только в случае невозможности установления добычи по чистым угольным пачкам на основе маркшейдерских замеров выработанного пространства (пункт 1.10 настоящей Инструкции).

Учитывая, что налогоплательщик может добыть только полезное ископаемое, числящееся на государственном балансе, то в целях налогообложения должно учитываться количество полезного ископаемого, на которое были погашены балансовые запасы, то есть уголь в «чистых угольных пачках», определенное по данным геолого-маркшейдерского учета, а не вся горная масса.

Указанная правовая позиция поддержана Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации. Так определением от 24.02.2008 отказано в передаче в Президиум Высшего Арбитражного суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора постановления кассационной инстанции от 19.12.2007, а также решения от 26.06.2007 и постановления апелляционной инстанции от 07.09.2007 Арбитражного суда Кемеровской области по делу № А27-3971/2007-6.

Налоговая ставка по налогу на добычу полезных ископаемых производится по разным ставкам: по видам полезных ископаемых, по отдельным добытым полезным ископаемым, по полезным ископаемым, обладающими определенными признаками.

Налоговым кодексом Российской Федерации в статье 342 предусмотрено два вида налоговых ставок: так называемая нулевая ставка и налоговые ставки определенных размеров, так называемые общеустановленные.

В Арбитражном суде Кемеровской области рассматривались споры, касающиеся применения нормативов потерь, под которыми понимаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Так, при рассмотрении дела № А27-10381/2008-2 суд пришел к выводу о том, что Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает обязанности налогоплательщика переоформлять ранее установленные нормативы потерь.

Судом первой инстанции было установлено, что общество в 2006г., утвердив в установленном законом порядке нормативы эксплуатационных потерь при добыче по лаве 3-30 полезного ископаемого, не доработало запланированные объемы угля по лаве 3-30 в 2006 году и произвело добычу угля (доработал) в январе, феврале 2007 года в объемах, запланированных на 2006 г. По мнению налогового органа, при изложенных обстоятельствах налогоплательщик неправомерно воспользовался льготой в виде налоговой ставки 0 процентов в 2007 году в отсутствие утвержденных нормативов потерь на 2007 год.

Не согласившись с позицией налогового органа, суд сослался на подпункт 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего, что в целях главы 26 Налогового Кодекса Российской Федерации нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации. В случае если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее в порядке, установленном абзацем вторым настоящего подпункта, а по вновь разрабатываемым месторождениям - нормативы потерь, установленные техническим проектом.

Ссылка налогового органа на пункты 2 и 3 Правил, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации № 921 от 21.12.2001 как на нормы, устанавливающие обязанность недропользователя по утверждению нормативов потерь на следующий год, в случае не осуществления добычи в предыдущем году по ранее установленным нормативам, была признана судом неправомерной, поскольку согласно пункту 2 Правил нормативы потерь твердых полезных ископаемых рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ и утверждаются Федеральным агентством по недропользованию в составе проектной документации (технического проекта, технико-экономического обоснования, проекта обустройства месторождения и т.д.).

Таким образом, утверждение нормативов потерь устанавливается на конкретное место образования потерь и утверждается соответствующим органом, при этом данный пункт не содержит каких-либо ограничений по периоду (сроку) на который устанавливаются потери, то есть нормативы потерь устанавливаются по конкретному месторождению и вне зависимости от того, в каком году (периоде) будет осуществлена добыча угля.

С данным выводом суда первой инстанции согласились суды апелляционной и кассационной инстанций.

По делу А27-4511/2007-2 суд пришел к выводу о неправомерности применения налоговой ставки 0 % в части нормативных потерь полезных ископаемых добытых из забалансовых запасов, в связи с отсутствием доказательств осуществления перевода в установленном порядке забалансовых запасов угля в разряд балансовых.

Судебный акт в апелляционном и в кассационном порядке не обжаловался.

Также Арбитражным судом Кемеровской области были рассмотрены дела по спорам между налогоплательщиками и налоговым органом, связанным с добычей полезных ископаемых из ранее списанных запасов (№ А27-6182/2008-6, А27-6884/2008-6, А27-12022/2008-6, А27-13916/2008-6).

В настоящее время по данной категории дел складывается противоречивая практика, вызванная неопределенностью терминологии (что же считать кондиционными и некондиционными запасами), отсутствием правового регулирования отработки списанных запасов и проведения переоценок ранее списанных запасов полезных ископаемых.

По делам № А27-6182/2008-6, А27-6884/2008-6 арбитражный суд пришел к выводу, что добыча полезных ископаемых из ранее списанных запасов полезных ископаемых является самостоятельным объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых и при исчислении налога по этому объекту не проводится государственная экспертиза ранее списанных запасов с целью отнесения их к кондиционным или некондиционным. Указанный вывод суда первой инстанции был поддержан судами апелляционной (дела № № А27-6182/2008-6, А27-6884/2008-6) и кассационной инстанции (дело №А27-6182/2008-6).

Между тем, по делу № А27-13916/2008-6 арбитражный суд пришел к прямо противоположному выводу, поддержанному судом апелляционной инстанции, полагая, что добыча полезных ископаемых из ранее списанных запасов полезных ископаемых не является самостоятельным объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых и при исчислении налога по этому объекту обязательно проведение государственной экспертизы ранее списанных запасов с целью отнесения их к кондиционным или некондиционным, в связи с чем, признал применение налогоплательщиком налоговой ставки 0 % неправомерным.

По делу № А27-12022/2008-6 суд первой инстанции пришел к выводу об обоснованности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0% при добыче угля из ранее списанных запасов. Однако, суд апелляционной инстанции, пришел к выводу о неправомерности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0% при добыче полезных ископаемых из ранее списанных запасов, ссылаясь на незаконность самого факта списания запасов.

Анализ арбитражной практики показывает, что между налогоплательщиками и налоговыми органами также возникают споры, касающиеся порядка оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых.

При рассмотрении дела № А27- 17796/2006-6 арбитражный суд пришел к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом налога на добычу полезных ископаемых в связи с исключением при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых из стоимости добытого полезного ископаемого, количества и цен реализации угля рассортированного (ГСШ, Г0-50, Г0-13).

Судом было установлено, что общество согласно лицензии осуществляло добычу рядового каменного угля марки «Г», являющегося добытым полезным ископаемым для целей налогообложения.

В отношении части добытого угля марки ГР (рядового) Общество производило рассортировку (грохочение) и получало уголь имеющий сниженное количество зольности (Г 0 - 50 мм, Г 0 - 13 мм, Гком 13 - 200 мм, ГСШ), то есть уголь более высокий по качеству и по цене.

Таким образом, суд пришел к выводу, что полученная в результате грохочения продукция не является первой по качеству соответствующей установленным стандартам. А с учетом норм пункта 1 статьи 337, пункта 3 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации, при расчете стоимости единицы полезного ископаемого должна учитываться цена продукции первой по своему качеству, соответствующей стандартам, в данном случае угля рядового марки «Г».

В связи с чем, налогоплательщик правомерно определил стоимость добытого полезного ископаемого исходя из количества всего добытого угля и цены реализации рядового угля, без учета цены реализации угля рассортированного.

Определенный интерес вызывает позиция Высшего Арбитражного суда Российской Федерации содержащаяся в постановлении № 64 от 18.12.2007 № 64 «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» по вопросу оценки стоимости добытых полезных ископаемых.

Пленум Высшего арбитражного Суда Российской Федерации разъяснил, что согласно пункту 1 статьи 340 Налогового кодекса оценка стоимости добытых полезных ископаемых производится налогоплательщиком исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого либо в случае, если такая реализация отсутствует, - из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со статьей 337 Налогового кодекса Российской Федерации полезным ископаемым (с учетом разъяснений, содержащихся в пункте 1 настоящего Постановления), а также в случае реализации налогоплательщиком продукции, полученной с применением перерабатывающих технологий, которые являются специальными видами добычных работ.

Если реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых надлежит руководствоваться подпунктом 3 пункта 1 и пунктом 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Указанный способ оценки стоимости полезных ископаемых применяется, в частности, в случае реализации продукции, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, а также продукции, полученной при дальнейшей переработке полезного ископаемого, являющейся продукцией обрабатывающей промышленности.

Подводя итог вышеизложенному хотелось бы отметить, что анализ судебной практики по вопросам, связанным с определением объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, количества добытого полезного ископаемого, оценки стоимости добытого полезного ископаемого показывает, что нормы налогового законодательства, закрепляющие порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых по-прежнему понимается налогоплательщиками, налоговыми органами и арбитражными судами неоднозначно.

Несмотря на то, что Налоговым кодексом Российской Федерации определены все существенные элементы налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, вне рамок правого регулирования остались вопросы, связанные с определением критериев, оценивающих горно-геологическую характеристику месторождений полезных ископаемых, количества и качество полезного ископаемого. В главе 26 Налогового кодекса Российской Федерации используется специальная терминология, характерная больше для недропользования, нежели для налогообложения.

Несмотря на принятие Пленумом Высшего Арбитражного суда Российской Федерации 18.12.2007 постановления № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из его стоимости», в котором дается толкование основных положений главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации, тем не менее, указанное постановление не решило некоторых проблем. В частности, так и остались без ответа вопросы о том, чем следует руководствоваться в каждом конкретном случае, чтобы установить, являются те или иные операции операциями по добыче или операциями по переработке добытого полезного ископаемого.

На мой взгляд, при рассмотрении данной категории споров суду необходимо учитывать природно-географические особенности месторождения полезных ископаемых, вид добытого полезного ископаемого, особенности технологии их добычи.

Учитывая огромное значение угольной отрасли в экономике страны, полагаем, что законодателю необходимо больше уделять внимания формированию и совершенствованию правового регулирования вопросов налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

**Заключение**

Специфическими особенностями природно-ресурсного потенциала страны являются его разнообразие, а также масштабность и комплексность входящих в него элементов. Одновременно для природных ресурсов России во многих случаях характерны, с одной стороны, слабая задействованность в хозяйственном использовании, а с другой - сложность и высокий уровень затрат по их освоению.

Эффективное регулирование природопользования может осуществляться при одновременном использовании двух видов платежей за природные ресурсы: за их расход (потребление) и за право пользования природными объектами в пределах определенной территории. С помощью первого вида платежей регулируется интенсивность использования природных ресурсов и обеспечивается накопление средств на их воспроизводство и охрану. Платежи за право пользования природными ресурсами призваны регулировать распределение территории между конкурирующими видами природопользования. За счет поступлений от этих платежей можно осуществлять финансирование природоохранных, социальных и других нужд данной территории. Уровень этих платеже должен коррелировать с рыночными ценами на соответствующее сырье с учетом спроса и предложения и, одновременно, способствовать целям ресурсосбережения.

Россия располагает уникальным природно-ресурсным потенциалом. Кроме того, на территории России расположено значительное количество объектов общемирового и общенационального достояния, имеющих особое природоохранное, научное, культурное, эстетическое, рекреационное и оздоровительное значение. Будущее России всецело зависит от эффективного использования природно-ресурсного потенциала. Вот почему в условиях перехода к устойчивому развитию приоритет должен быть отдан неистощительному природопользованию, охране и воспроизводству природных ресурсов. Поэтому ресурсные платежи должны быть экономически значимыми, иметь существенный удельный вес в общей структуре налогов. Три группы налоговых платежей призваны составить систему налогообложения в сфере природопользования: налоги за право пользования природными ресурсами; платежи на воспроизводство и охрану природных ресурсов; платежи за сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов. Налоговая система должна обеспечивать изъятие экономической ренты в пользу всего общества, чего, к сожалению, новый Налоговый кодекс РФ не решает. Это главный его недостаток.

**Список литературы**

1. Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. N 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. - 4 декабря 1998 г. - N 49. - Ст. 4694.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008. – 694 с.

3. Федеральный закон от 8 августа 2000г. № 126-ФЗ " О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившим силу отдельных актов законодательства Российской Федерации".

4. Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1"О недрах". - Ст.52.

5. Постановление Правительства РФ №921 от 21.12.2001 года "Об утверждении правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения" // Собрание законодательства Российской Федерации.- 2002 г.- N 1.- ст. 42.

6. Гофман К.Г., Витт М.Б. Платежи за природные ресурсы // Экономика и организация производства. - 2008. - № 2.

7. Дмитриева Н.Г., Дмитриев Д.Б. Налоги и налогообложение. – Ростов – н/д: Феникс, 2007. – 325 с.

8. Карагод В.С., Худолеев В.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: Форум: ИНФРА – М, 2007. – 365 с.

9. Кочетков А.И. Самоучитель по исчислению налогов. Учебное пособие . – М.: ИПАК, 2007. – 368 с.

10. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 20098. – 432 с.

11. Налоги: Учеб. пособие. Под. ред. Д.Г. Черника. – 4-е издание, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 251 с.

12. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. –М.: МЦФЭР, 2007. – 352 с.

13. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. - М.: ИНФРА-М, 2008. – 321 с 13. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2007. – 256 с.

14. Письмо Министерства финансов РФ от 24.07.2007г. № 03-06-06-01/49.- http://www.minfin.ru

15. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 N 64"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"- © Консультант Плюс.