

Документ подписан простой электронной подписью
Информация о владельце:
ФИО: Бублик Владимир Александрович
Должность: Ректор
Дата подписания: 11.08.2023 13:24:37
Уникальный программный ключ:
c51e862f35fca08ce36bdc9169348d2ba451f033

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ В. Ф. ЯКОВЛЕВА»

«Утверждено»
Решением Ученого Совета УрГЮУ
имени В. Ф. Яковлева
от 26.06.2023 года

ОЦЕНОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

Налогообложение недропользования в Российской Федерации

Основная профессиональная образовательная программа высшего образования – программа магистратуры по направлению подготовки

40.04.01 Юриспруденция

(профиль (магистерская программа): **Налоговое, международное налоговое и финансовое право**)

ЧАСТЬ 1. (не публикуется)

ЧАСТЬ 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАБОТЕ С ОЦЕНОЧНЫМИ МАТЕРИАЛАМИ РАЗРАБОТЧИКИ

КАФЕДРА:	Финансового права
АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ:	Пустовалов Е.В., ст.преподаватель, к.ю.н.

I. ТЕКУЩИЙ КОНТРОЛЬ

При системе оценивания по дисциплине используются:

Теоретический опрос, письменная аудиторная контрольная работа, состоящая из одного теоретического вопроса и двух практических заданий.

1. Теоретический вопрос для теоретического опроса и для письменной аудиторной контрольной работы:

Налогоплательщики налога на добычу полезных ископаемых.

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Исходя из положений главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» (студент может, но не обязательно должен указать, что речь идет о ст. 334 НК РФ), плательщики налога на добычу полезных ископаемых – организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ. При этом ст. 9 Закона РФ «О недрах» определяет, что пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если иное не установлено федеральными законами.

Исходя из этого, студент самостоятельно (при письменном ответе на вопрос) либо после уточняющего вопроса (когда отвечает устно, но самостоятельно не выходит на данную часть ответа) приводит классификацию субъектного состава плательщиков налога на добычу полезных ископаемых:

А. Юридические лица:

А1. Российские коммерческие организации.

А2. Иностранные организации – субъекты предпринимательской деятельности.

Б. Физические лица:

Б1. Индивидуальные предприниматели.

Студент указывает на следующие обстоятельства: не могут быть плательщиками налога на добычу полезных ископаемых физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями. Также, поскольку лицензирование недропользования осуществляется только в отношении полезных ископаемых на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации, постольку налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых может быть признано только лицо, осуществляющие добычу полезных ископаемых на территориях под юрисдикцией Российской Федерации.

Все налогоплательщики налога на добычу полезных ископаемых для организации налогового контроля и администрирования данного налога подлежат постановке, во-первых, по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с законодательством РФ, во-вторых, при добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, если эта добыча ведется на территориях под юрисдикцией РФ (либо арендуемых у иностранного государства или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном в пользование, - по месту нахождения недропользователя.

Поскольку для лицензирования добычи отдельных видов полезных ископаемых законодатель и/или исполнительные органы власти предъявляют особые требования (например, по наличию производственных активов, специалистов, допусков к государственной тайне и т.п.), то круг потенциальных плательщиков налога на добычу полезных ископаемых может в связи с этим сужаться.

2. Практическое задание для письменной аудиторной контрольной работы:

Организация А получила лицензию на право пользования недрами (угольный разрез) 05.12.2018. До этого лицензий на право пользования недрами у данной организации не было. К добыче угля на данном месторождении организация А приступила в феврале 2019 года (пригнала технику, вскрыла верхние породы). Первый контракт на поставку угля с данного месторождения был заключен в мае 2019 года, в этом же месяце была получена предварительная оплата предстоящих поставок. Первый уголь был отгружен покупателю с разреза в июне 2019 года.

За какой налоговый период организация должна будет подать свою первую декларацию по НДС? За какой первый налоговый период будет уплачен НДС?

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Решая данную задачу необходимо отметить ряд дат и ряд событий, возможно имеющих юридическое значение, которые упоминаются в фабуле:

- получение лицензии – 25.12.2018;
- начало фактической добычи полезных ископаемых – февраль 2019 года;
- заключение контракта на поставку угля (добытого полезного ископаемого) и получение предварительной оплаты – май 2019 года;
- первая отгрузка добытого полезного ископаемого – июнь 2019 года.

Используя законодательство необходимо, во-первых, установить, с чем связывается обязанность подавать декларацию по налогу на добычу полезных ископаемых, во-вторых, когда впервые возникнет объект налогообложения и сформируется налоговая база, в-третьих, связать эти обстоятельства с датами, указанными в фабуле задачи.

В п. 1 ст. 345 НК РФ указывается, что обязанность по предоставлению декларации по налогу на добычу полезных ископаемых возникает, начиная с того налогового периода, в котором фактически начата добыча полезных ископаемых.

Т.е. обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию в данном случае ставится в зависимость только от факта начала добычи полезного ископаемого независимо от наличия суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. Это важное примечание, поскольку в абз. 2 п. 1 ст. 80 НК РФ устанавливается более общее правило, что налоговая декларация представляется

каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Иными словами, если бы не было особого правила в п. 1 ст. 345 НК РФ, то декларацию необходимо было бы подавать, начиная с периода получения лицензии на недропользование.

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ). Налоговая декларация подается по каждому налоговому периоду не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (в период, который охватывается фабулой задачи, в этой части действовало другое положение, устанавливающее срок подачи декларации – не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом).

Не имеет четкой регламентации в НК РФ вопрос, что понимать под «началом фактической добычи полезных ископаемых». Технологический процесс добычи растянут во времени, длительность производственного цикла может значительно превышать длительность налогового периода.

Исходя из этого, началом фактической добычи полезных ископаемых можно считать начало осуществление работ на месторождении, направленных на добычу (не разведку), либо получение первой единицы добытого полезного ископаемого. В пользу выбора первого варианта понимания начала фактической добычи полезных ископаемых говорит отсутствие указания в ст. 345 НК РФ на появление объекта налогообложения данным налогом, суммы подлежащей уплате в качестве налога на добычу полезных ископаемых как на основании возникновения обязанности подавать декларацию.

Иными словами, если бы законодатель имел в виду под началом фактической добычи полезных ископаемых получение первой единицы добытого полезного ископаемого, то он бы, скорее всего, в ст. 345 НК РФ связал возникновение обязанности по подаче декларации с появлением объекта налогообложения.

Таким образом, первую декларацию по налогу на добычу полезных ископаемых необходимо будет подать за февраль 2019 года.

Что касается первого налогового периода, за который будет уплачен налог на добычу ископаемых, то ответ на этот вопрос зависит от того, когда появился объект налогообложения, и сформировалась налоговая база.

К сожалению, в задаче нет ответа на этот вопрос. Однако очевидно, что это будет какой-то из месяцев, начиная с февраля 2019 года, заканчивая июнем 2019 года, когда уже очевидно имелся добытый уголь, который отгрузили покупателю. Юридическое значение в данном случае имеет момент, когда появилась первая единица добытого полезного ископаемого, под которым понимается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

Прочие юридические факты (получение лицензии, первая отгрузка, заключение контракта, получение предварительной оплаты предстоящей поставки) и даты в задаче указаны для того, чтобы за счет анализа студент определил, что они не имеют в данном случае юридического значения для поставленных вопросов.

II. ПРОМЕЖУТОЧНАЯ АТТЕСТАЦИЯ

При промежуточной аттестации по дисциплине используются: Теоретический вопрос и практическое задание (Зачет проводится в устной форме по билетам, структура которого включает один теоретический вопрос, одно практическое задание).

1. Теоретический вопрос:

Объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Объектом налогообложения в теории налогового права (исходя из большинства публикаций по данной теме, учебной литературы) понимается фактическое основание экономического характера, с которым законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности уплаты налога.

Законодатель в ст. 336 НК РФ определил объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых следующим образом. Это, во-первых, полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Во-вторых, полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах. В-третьих, полезные ископаемые, добытые 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.

Однако эти положения больше похожи на определение не объекта налогообложения (который, по сути, является юридическим фактом, с которым законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности налогоплательщика исчислить, задекларировать и уплатить налог), а на предмет налогообложения – объект материального мира, лежащий в основе определения объекта налогообложения.

Однако в совокупности с положением ст. 337 НК РФ, определяющей полезное ископаемое и добытое полезное ископаемое, понимание объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых становится четче. В частности, там указывается, что полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

Если рассматривать положения указанных статей НК РФ в совокупности, то можно прийти к выводу, что законодатель под объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (упрощенно) понимает деятельность недропользователя на территории Российской Федерации, в результате которой у него появляется добытое полезное ископаемое.

Важно обратить внимание на следующие обстоятельства:

Во-первых, добыча полезных ископаемых должна осуществляться на территории Российской Федерации либо на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора). Добыча российскими организациями или предпринимателями

полезных ископаемых за пределами этих территорий не будет приводить к возникновению объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

Во-вторых, объект возникнет, когда в результате деятельности налогоплательщика появится продукция, соответствующая стандарту (национальному, региональному, международному, стандарту организации). Появление промежуточных продуктов не ведет к появлению объекта налогообложения. Они не должны учитываться при определении налоговой базы.

Делая ссылку на стандарт, законодатель решал проблему, связанную с тем многообразием минеральных образований (химических соединений, смесей), извлекаемых при добыче полезных ископаемых. По сути, сколько месторождений и технологий добычи – столько и разных вариантов получаемой первичной продукции. Получение такой продукции не влечет возникновение объекта налогообложения. Однако в ходе продолжения технологического процесса (операций) эта продукция проходит обработку (очистка от примесей, доведения до стандарта). В том налоговом периоде, когда технологический процесс завершится, возникает обязанность исчислить и уплатить налог.

Студент при ответе на вопрос должен привести пример (сам выбирает при подготовке к промежуточной аттестации этот пример). Он нужен для иллюстрации понимания механизма возникновения объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

На примере олова эта иллюстрация могла бы выглядеть следующим образом.

Самый известный минерал, содержащий олово, - касситерит, который представляет собой оксид олова. Содержание химически чистого олова в данном минерале может быть различным: от 68 до 79%. Однако в виде больших чистых агломераций этот минерал в природе не находится. Он присутствует в оловянных рудах, содержащих примеси других минералов, в результате чего содержание химически чистого олова в них не превышает 1%. Использовать такую руду для выплавки олова (путем химического восстановления в специальных печах из оксида) нельзя. Первоначально необходимо из руды изготовить оловянный концентрат. Однако изготовление концентрата – это процесс по дальнейшей переработке руды, для которой уже существует стандарт. Таким образом, добыча оловянной руды и приведение ее до состояния, пригодного для переработки в оловянный концентрат, - это момент возникновения объекта налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

2. Практическое задание:

ООО «Нязепетровский карьер» добывало в своем карьере щебень, впоследствии реализуя его покупателям. В 2020 году налоговым органом была проведена выездная проверка, по результатам которой обществу был доначислен налог на добычу полезных ископаемых в отношении щебня.

Является ли щебень полезным ископаемым и облагается ли он налогом на добычу полезных ископаемых? Правомерно ли доначисление налога на добычу полезного ископаемого обществу?

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Изначально при решении вопроса необходимо обратиться к перечню видов добытых полезных ископаемых, закрепленному в п.2 ст. 337 НК РФ, поскольку достижения стандартов соответствующего полезного ископаемого в ходе деятельности недропользователя означает появления объекта налогообложения и возникновение обязанности исчислить и уплатить налог на добычу полезных ископаемых.

В данном перечне по состоянию на 2020 год, к которому относится фабула задачи, нет щебня. Вместо этого есть «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)» (пп. 10 п. 2 ст. 337 НК РФ).

В правоприменительной практике (судебной) поддержка получила позиция налоговых органов, которая состояла в том, что щебень необходимо облагать налогом на добычу полезных ископаемых (поскольку это «разновидность строительного камня»). При этом добытым данное полезное ископаемое становится в момент доведения до стандарта, который предусмотрен для щебня. Налоговая база, соответственно, которой в данном случае является стоимость добытого полезного ископаемого, необходимо определять в зависимости от цены реализации щебня третьим лицам.

Позиция же налогоплательщиков, которая не была поддержана правоприменительной (судебной) практикой, состояла в том, что облагать надо именно строительный камень до того, как он будет раздроблен на щебень. В таком случае стоимость должна определяться, отталкиваясь не от цены реализации щебня, а от расчетной стоимости добытого строительного камня (пп. 3 п. 1 ст. 340 НК РФ). В данном случае очевидно, что налоговая база по методике налогоплательщика должна быть ниже налоговой базы, определенной по методике налогового органа, поскольку в расчет стоимости, как минимум, не должны браться расходы по дроблению строительного камня (горючее, электроэнергия, расходники дробильной/грохотальной машины, амортизация данной машины и др.), а также торговая наценка (рентабельность), которая влияет на цену, по которой предлагают щебень лицам, являющимися покупателями щебня.

Толкование законодательства о налогах и сборах *contra legem* (обложение налогом на добычу полезного ископаемого не строительного камня, как это буквально предусмотрено НК РФ, а щебня, признавая его строительным камнем), отклонение от принципа, закрепленного в п. 7 ст. 3 НК РФ (Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)) сохранялось до последнего времени.

Противоречия были устранены в 2022 году путем внесения дополнения в пп. 10 п. 2 ст. 337 НК РФ: теперь щебень там указывается наряду со строительным камнем, т.е. является самостоятельным полезным ископаемым, которое будучи добытым, становится объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых. В частности указывается, что добытым полезным ископаемым может являться «...камень строительный (за исключением камня строительного, предназначенного для получения щебня), щебень...».

Одновременно гл. 26 НК РФ была дополнена особенностями исчисления налога на добычу полезных ископаемых в отношении щебня (п. 13 ст. 343 НК РФ): «Сумма налога, исчисленная налогоплательщиком за налоговый период в отношении щебня, не может превышать величину НБК, рассчитываемую в рублях как произведение количества добытого полезного ископаемого за налоговый период, приведенного в единицах массы (тоннах), и числа 16,5. Величина НБК, определенная в соответствии с настоящим пунктом, округляется до целого значения в соответствии с действующим порядком округления. В случае превышения исчисленной за налоговый период суммы налога над значением величины НБК, рассчитанной за этот же налоговый период, сумма налога принимается равной величине НБК».

За счет этой нормы удельное налогообложение по щебню не может превышать 16,5 руб. за 1 тонну.

Таким образом, на оба вопроса, поставленные в практическом задании, должны быть даны положительные ответы.

ЧАСТЬ 3. *(не публикуется)*