



Непрогнозируемый налоговый риск в экономической деятельности недропользователей

Школик О.А., доцент кафедры социально-экономических дисциплин

Уральский юридический институт МВД России, Екатеринбург, Россия

Аннотация. В статье отражены результаты исследования налоговых рисков, которые не поддаются прогнозированию и оценке до момента наступления рискового события. Рассматриваются особенности регулирования методики и правил оценки налоговых обязательств, методологические ошибки в практике расчета суммы налога на добычу полезных ископаемых, допускаемые налоговыми органами и главные причины допущения этих ошибок. Проводится сравнительный анализ регулирования методики расчета налогооблагаемой базы на уровне законодательных актов и принимаемых в соответствии с ними подзаконных актов налоговой службы.

Ключевые слова: налоги, налогообложение, НДС, налоговые споры, налоговые отношения, налоговые риски, налоговая ответственность, налоговые претензии, финансы.

Unpredictable tax risk in the economic activity of subsurface users

Shkolik O.A., Associate Professor of the Department of socio-economic disciplines

Ural Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Yekaterinburg, Russia

Annotation. The article reflects the results of a study of tax risks that cannot be predicted and assessed until a risky event occurs. The article discusses the specifics of regulating the methodology and rules for assessing tax liabilities, methodological errors in the practice of calculating the amount of tax on mining, allowed by tax authorities and the main reasons for these errors. A comparative analysis of the

regulation of the methodology for calculating the tax base at the level of legislative acts and subordinate acts of the tax service adopted in accordance with them is carried out.

Key words: taxes, taxation, mineral extraction tax, tax disputes, tax relations, tax risks, tax liability, tax claims, finance.

В рамках финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, налоговые вопросы составляют особую многоаспектную группу раздражителей. Налоги есть неотъемлемый атрибут процесса существования любого дееспособного лица, осуществляющего активную жизнедеятельность, однако только в сфере бизнеса его свойства наиболее специфичны. И специфичность эта проявляется в пересечении множества аспектов — материальных, социальных, психологических, экономико-правовых и т.д. С точки зрения материальных аспектов, налоги есть бремя расходов, которые имеют под собой благие публичные цели, но в ограниченном внутреннем мире предпринимателя они предстают для него фактором, ограничивающим темпы реализации его потенциала. В основной своей массе бизнес — это прежде всего не материальные активы и даже более того, не балансовые активы, а социальные субъекты, носители трудовой функции. Потому в фискальных обязательствах бизнеса, реальное бремя, которое он несёт в отношении своих работников, проявляется социальный аспект, так сказать консолидация ипостаси добросовестного налогоплательщика и налогового агента с должным уровнем социальной ответственности функционера национальной социально-экономической системы. В дисбалансе эмоциональных переживаний бизнесменов по поводу исполняемого в текущий момент налогового обязательства, и напротив, по поводу просроченного обязательства, проявляется психологический аспект. Ибо чувства налогоплательщика как фискально-эмоциональный маятник, в одной крайней точке его ничто так не беспокоит как негодующее осознание денежного выражения собственной налоговой повинности, а в другой крайней точке ничто так не лишает его сна как наличие налогового долга. И в этой связи нужно обратить внимание на особо специфичный аспект налогов (экономико-правовой). По своим экономической

природе и порождаемым правовым последствиям, налоговый долг является самым тяжёлым и опасным. Возникнуть он может внезапно, даже в условиях абсолютной добросовестности и высокого уровня правосознания налогоплательщика. При этом в распоряжении кредитора не только безграничные ресурсы и инструменты понуждающего воздействия, но и главным образом высокие публичные интересы, требующие самозащиты. На этом фоне для любого бизнес-субъекта вопросы управления своими налоговыми обязательствами и противодействия налоговым рискам являются крайне актуальными. Более того, на контрасте статистических данных, характеризующих динамику и эффективность мероприятий налогового контроля, осуществляемого профильной службой, становится очевидным то, что градус этой актуальности весьма повышается. Так на пятилетнем промежутке (2021-2025 гг.) просматриваются определённые негативные тенденции. Постепенное снижение количества контрольных мероприятий, что само по себе является негативным фактом так как 99,9% из них относятся к камеральным проверкам и их снижение может косвенно указывать на реальное снижение деловой активности в национальной экономике. Сокращение числа выявленных правонарушений является неоднозначным фактом, который в условия снижения количества контрольных мероприятий, может быть следствием. Однако на этом фоне наблюдается значительный натуральный рост начислений по итогам контрольных мероприятий, а вместе с ними и растет сумма, предъявляемых налогоплательщикам штрафов. Так, в частности, за 3 квартала 2025 года реализовано всего 39,9 млн. контрольных мероприятий, в рамках которых было выявлено лишь 317 тысяч нарушений. Однако сумма доначислений уже перевалили за 1,32 трлн. рублей, из которых значительная сумма была взыскана в виде налоговых штрафов – 180 млрд рублей [1].

Неудивительно то, что на фоне этих тенденций активно разрабатываются научно-практические проблемы налоговых рисков. В том числе предлагаются нетривиальные подходы, разрабатываются неординарные концепции. Взять, к примеру такой подход к противостоянию налоговым рискам как налоговый

комплаенс-контроль [2]. Данное направление является весьма интересным с точки зрения внедрения в налоговую практику хозяйствующих субъектов. Вместе с тем нужно отметить, что наиболее уважаемые его адепты, представляют налоговый риск как финансовую категорию и исследовательский объект, который можно заблаговременно выявить и исключить, а если предотвратить его невозможно, то в этом случае он должен быть оценен и снижен [3]. Иными словами, здесь речь идёт о налоговом риске как о явлении, которое можно потенциально идентифицировать и охарактеризовать, в том числе произвести материальную (в т.ч. денежную) оценку, то есть так или иначе спрогнозировать. Однако нужно учитывать, что в сфере налоговых правоотношений присутствуют риски, которые невозможно спрогнозировать.

Рассмотрим пример непрогнозируемого рискового события, которое возникло из решения №1178 от 28.10.2025 о привлечении к ответственности компании пользователя недр, вынесенного межрегиональной налоговой инспекцией Красноярского края. Так по итогам налогового периода налогоплательщик получил следующие результаты от добычной деятельности и реализации полезного ископаемого, с учетом добытого в прошлых периодах [4]. (Табл. 1)

Таблица 1

Стоимостная и физическая характеристика добытого и реализованного налогоплательщиком полезного ископаемого

Полезное ископаемое	Доля в составе полезного ископаемого	Масса добытого в налоговом периоде полезного ископаемого в гр.	Стоимость 1 гр. полезного ископаемого в рублях	Выручка от продажи полезного ископаемого в рублях
Платиновый концентрат	100%	10 731	2553,71	27 403 829,97
по составным компонентам				
Платина	75,60%	8 112,64	3 134,17	25 426 380,37
Палладий	1,53%	164,18	2 956,20	485 361,63
Иридий	0,62%	66,53	9 986,33	664 412,50
Родий	0,84%	90,14	9 182,07	827 675,46

При заполнении налоговой декларации и расчете суммы НДС налогоплательщик руководствовался положениями п.1 ст. 343 НК РФ, пп.1 п.2 ст. 338 НК РФ, п. 5 ст. 340 НК РФ, а также пп.2 п.162 раздела 7 Приложения № 2 к Приказу ФНС России от 08.12.2023 №ЕД-7-3/944@ [5]. Указанные положения отражают простую и элементарную логику оценки (расчета величины) налогового обязательства налогоплательщика применительно к текущему налоговому периоду, выражающейся в виде конкретной суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. Так, в частности, указанные нормы определяют, что сумма налога есть ничто иное как произведение ставки и налоговой базы, которая в свою очередь выражается в стоимости добытых полезных ископаемых. Таким образом, сумма налога определяется следующим образом:

$$TAX_t = TR_t \times W_{mr} \times M_{mr}^t, \quad W_{mr} = q \times \frac{V_{pm}^t - C_{re}^t}{Q_{pm}^t},$$

где:

TAX_t – сумма налога за период t ;

TR_t – ставка налога действующая в периоде t ;

W_{mr} – стоимость полезного ископаемого;

M_{mr} – масса полезного ископаемого добытого в периоде t ;

V_{pm} – выручка, полученная от продажи химически чистого металла в периоде t ;

C_{re} – совокупная величина сопутствующих расходов, понесенных налогоплательщиком на химическую очистку (аффинаж) и транспортировку полезного ископаемого, реализованного в периоде t ;

Q_{pm} – количество химически чистого металла, добытого в периоде t ;

q – доля металла в составе добытого полезного ископаемого.

Однако в ходе камеральной проверки декларации налоговый орган не согласился с расчетом налога, произведенным налогоплательщиком, в акте проверки указал на наличие в декларации соответствующих расчетных ошибок, а в последствии вынес решение о привлечении к ответственности за нарушение в виде неполной уплаты налога, допущенного налогоплательщиком в результате умышленного занижения его суммы.

Точкой противоречия в расчете налогового органа и расчете налогоплательщика выступила противоположность в квалификации категории «стоимость полезного ископаемого» (W_{mr}). Так налоговый орган трактовал данную категорию с учетом положений ст. 337 НК РФ, согласно которой, применительно к драгоценным металлам, полезным ископаемым является концентрат их содержащий, а не сами драгоценные металлы. Следовательно, по мнению налогового органа данная категория подразумевает именно стоимость концентрата, а не стоимости каждого отдельного компонента (металла), а потому правомерным является использование в расчете стоимости полезного ископаемого именно той величины, которая соответствует выручке от продажи всего концентрата. В свою очередь налогоплательщик разумно исходил из того, что сумма налога определяется отдельно, по каждому отдельному компоненту, входящему в состав добытого полезного ископаемого (концентрата), следовательно в расчете стоимости должна использоваться величина выручки от реализации каждого отдельного компонента (металла) соответственно. В противном случае происходит завышение налогооблагаемой базы и суммы подлежащего уплате налога, в несколько раз, а налогоплательщику вменяется совершение налогового правонарушения, событие которого отсутствует. Противоположность расчетов наглядно продемонстрирована в табл. 2.

Таблица 2

Сопоставление расчетов суммы НДС

Расчет налогоплательщика	
Платина	$6\% \times (25\,426\,380,37 / 8\,112,64 \times 75,6\%) \times 10731 = 1\,525\,582,07$
Палладий	$6\% \times (485\,361,63 / 164,18 \times 1,53\%) \times 10731 = 29\,122,46$
Иридий	$6\% \times (664\,412,50 / 66,53 \times 0,62\%) \times 10731 = 39\,866,07$
Родий	$6\% \times (827\,675,46 / 90,14 \times 0,84\%) \times 10731 = 49\,660,74$
Сумма налога к уплате	$1\,525\,582,07 + 29\,122,46 + 39\,866,07 + 49\,660,74 = 1\,644\,231,34$
Расчет налогового органа	
Платина	$6\% \times (27\,403\,829,97 / 8\,112,64 \times 75,6\%) \times 10731 = 1\,644\,228,99$
Палладий	$6\% \times (27\,403\,829,97 / 164,18 \times 1,53\%) \times 10731 = 1\,644\,272,86$
Иридий	$6\% \times (27\,403\,829,97 / 66,53 \times 0,62\%) \times 10731 = 1\,644\,284,17$
Родий	$6\% \times (27\,403\,829,97 / 90,14 \times 0,84\%) \times 10731 = 1\,644\,237,09$
Сумма налога к уплате	$1\,644\,228,99 + 1\,644\,272,86 + 1\,644\,284,17 + 1\,644\,237,09 = 6\,577\,023,11$
Сумма недоимки	$6\,577\,023,11 - 1\,644\,231,34 = 4\,932\,791,77$

Оценивая состоятельность и правомерность позиций каждой из сторон данного налогового правоотношения, прежде всего нужно определить первопричину, которая позволила налоговому органу так вольно квалифицировать отдельные категориальные показатели, имеющие принципиальное методологическое значение для корректного и правомерного расчёты величины налогового обязательства. Это невозможно без постижения сути базовых нормативных положений, определяющих методические правила расчёта суммы НДС.

Как уже было ранее отмечено, согласно нормам НК РФ (ст.ст. 338, 340), налоговая база определяется как стоимость полезного ископаемого, которая в свою очередь является произведением количества ископаемого и стоимость единицы ископаемого, являющейся произведением доли металла в концентрате и стоимости единицы металла.

Из содержания Письма Минфина России от 22.01.2015 № 03-06-05-01/1633, отражающего мнение профильного ведомства по вопросам правоприменения вышеуказанных положений НК РФ, следует логический вывод, что если добытый концентрат является многокомпонентным, т.е. содержит несколько драгоценных металлов, стоимость полезного ископаемого рассчитывается в разрезе каждого из них. Полученные в результате этого расчёта стоимости полезных компонентов суммируются, эта консолидированная величина и будет являться числовым выражением налоговой базы, к которому необходимо применить соответствующую налоговую ставку, чтобы на этом финальном этапе получить числовое выражение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

По общему правилу, форма налоговой декларации по НДС, предполагает заполнение данных по каждому отдельному полезному ископаемому, а следовательно это предопределяет расчёт налоговой базы и суммы налога в разрезе отдельного ископаемого (объекта налогообложения), добытого налогоплательщиком. Однако общее правило не применимо к таким объектам налогообложения, как концентраты драгоценных металлов, поскольку

установленная методика заполнения декларации по такому полезному ископаемому, предполагает отражение данных в разрезе каждого компонента (драгоценного металла) отдельно. Иными словами, по каждому компоненту отдельно определяется денежная величина налогового обязательства (сумма налога) в результате умножения стоимости этого компонента на ставку НДС. Общая сумма платежа в бюджет исчисляется путем сложения этих отдельных сумм.

Таким образом из сопоставления методики расчета налога предусмотренной НК РФ и методики реализуемой на практике в рамках заполнения налоговой декларации (исчисления налога) и подачи данной формы налоговой отчетности в налоговый орган, т.е. методики, установленной подзаконным нормативным актом, изданным самой налоговой службой, отчетливо просматривается их методологическое несоответствие. Проще говоря, положения налогового законодательства предусматривают формирование суммированной налоговой базы, а не суммированного налога, в то время как положения подзаконных актов наоборот предусматривают суммирование налога. Однако итоговый результат получается одинаковым при любом порядке исчисления, поскольку правила дистрибутивности работают и при любом исчислении, в том числе и при расчете суммы налогов. Но в то же время нужно признать, что именно в этом формальном противоречии и кроется корень глобальной проблемы, рассматриваемой в настоящем исследовании на примере конкретного спора. Ведь в данном случае, исключительно в промежуточной регулятивной точке, между регламентированием возникновения налоговой обязанности и ее исполнения сформировалась эта несогласованность. Именно на пути сбора до структурирования показателей и иных налоговых данных, образовалась проблема, изменившая конечный результат – сумму налога, хотя идейно предполагалось, что вне зависимости от примененной методики расчета, результат (сумма налога) будет неизменен (одинаковый).

Здесь возникает вопрос о принадлежности вины в образовании такой методической уязвимости, а также вины в нарушении прав налогоплательщика.

При этом, относительно первой части вопроса, касающегося образования уязвимости, нет однозначного ответа, поскольку следует признать, что в НК РФ законодателем оставлено не мало пробелов. Даже применительно к рассматриваемому спору, например, нигде в законе прямо не указано, как следует считать стоимость единицы драгоценного металла. Надо полагать, законодатель рассчитывал на здравый смысл правоприменителя и ему казалось очевидным, что для определения стоимости, например, одного грамма конкретного драгоценного металла надо взять выручку от реализации именно этого конкретного драгоценного металла и делить именно эту выручку на количество реализованного этого конкретного металла, а потому этой элементарной и интуитивно понятной расчетной процедуре не нужно уделять внимание в налоговом законе. В любом случае вина за нарушение прав налогоплательщика лежит на государстве, поскольку оно, являясь публичным субъектом, выступает не только участником налоговых правоотношений, но и одновременно выступает их регулятором, варьирующим правила и методики во всей совокупности отраслевых законодательных и подзаконных норм, и охранителем, пресекающим противоправное поведение в этой сфере общественных отношений. Вина же сугубо налоговой службы проявляется не в установлении, с точки зрения трактования и применения, уязвимой методики и не в ошибках правоприменения, а скорее в процессуальных ошибках формирования своей позиции.

Основываясь на приведенном опыте, а также на расчете, который отражен в табл. 3, мы приходим к логическому выводу, оппонирующему позиции налогового органа: его подход нарушает один из фундаментальных принципов налогообложения – принцип экономического основания налогов и сборов (п. 3 ст. 3 НК РФ). Закрепленный в общей части налогового законодательства, это принцип сохраняет свое основополагающее значение во всех формах проявления категории «налогообложение» – при установлении налога, его исчислении, а также при правоприменении налоговых норм в целом. В связи с этим особо нужно обратить внимание на неизменную позицию Конституционного Суда РФ,

согласно которой обе стороны налогового правоотношения и судебные инстанции, выступающие арбитром в споре между ними, должны следовать этому принципу как при выборе применимой налоговой нормы, так и при определении ее содержания [6].

Таблица 3

Расчет стоимости компонентов в полезном ископаемом в соответствии с позицией налогового органа

Компонент, содержащийся в полезном ископаемом	Выручка от реализации в расчете налогового органа	Количество реализованного (гр.)	Стоимость 1 гр. компонента	Разница фактической стоимости реализации с расчетной 1 гр.
Платина	27 403 829,97	8 112,64	3377,92	-243,75
Палладий	27 403 829,97	164,18	166913	-163 957,1
Иридий	27 403 829,97	66,53	411902	-401 915,5
Родий	27 403 829,97	90,14	304014	-294 832,0
Платиновый концентрат	109 615 319,88	10 731	10214,8	-7 661,1

Применительно к рассматриваемому спору обратимся к решению ВС РФ по делу № А60-43970/2022, из содержания которого следует однозначная позиция высшей судебной инстанции [7]. Во-первых, НДСПИ есть средство налогообложения дохода, который налогоплательщик может извлечь в результате эксплуатации природных ресурсов. Во-вторых, на доходность добычной деятельности недропользователя непосредственно влияют два фактора: фактическое извлечение налогоплательщиком ископаемых из недр и их стоимостная оценка. Иными словами, консолидируя вышеприведенные тезисы, формулируется постулат: в основе экономики взимания НДСПИ лежит стоимость добытых полезных ископаемых.

Однако, как видно из приведенных расчетов, позиция налогового органа основывается на нереальных экономических экстра-диспропорциях. Так сумма превышает расчетной выручки, определенной налоговым органом в 4 раза, превышает фактическую выручку, реально полученную налогоплательщиком. Аналогичная ситуация просматривается при сопоставлении расчетной и фактической стоимости концентрата, при том, что сама расчетная стоимость

превысила стоимость реализации самого дорогого компонента в составе концентрата. По существу, налоговый орган одну и ту же сумму НДС, рассчитанную в отношении всего добытого концентрата, вменил налогоплательщику к уплате по каждому отдельному драгоценному металлу, входящему в состав этого концентрата. В свете таких экономических доводов позиция налогового органа представляется юридически несостоятельной. Но самым главным характеризующим свойством рассмотренной ситуации, в которой оказался налогоплательщик, является подтверждение того, что подобное рисковое событие было невозможно спрогнозировать.

Библиографический список:

1. ФНС России: Статистика и аналитика. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов в 2025 году. [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/16246476/ (Дата обращения: 01.12.2025)
2. Аксенова, А.А. Налоговый комплаенс-контроль как инструмент защиты от налоговых рисков / А.А. Аксенова, И.Е. Коноваленко // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 4, № 4(112). – С. 78-85.
3. Савсерис С. Налоговая безопасность фирмы: как обеспечить // Бухгалтерия: просто, понятно, практично. – 2012. – № 2. С.31-33.
4. Определение Арбитражного суда Свердловской области по делу № А60-44773/2023// [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: https://kad.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/1951d100-1207-40d7-a345-dec1ab629259/5d2e77e7-34d5-4b18-8397-d67b41a3fdf1/A60-44773-2023_20230822_Opredelenie.pdf (Дата обращения: 01.12.2025).
5. Приказ Федеральной налоговой службы от 08.12.2023 № ЕД-7-3/944@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме» // [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202312200036> (Дата обращения: 01.12.2025).

6. Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговед. – 2011. – № 4. – С. 58-67.

7. Определение Верховного Суда Российской Федерации № 309-ЭС23-22175 от 04.03.2024 по делу № А60-43970/2022 // [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: https://kad.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/d926043a-5d73-4f81-9bfd-77e8ccf0d3b5/e830bf80-7292-474e-8cd7-081200bd7f88/A60-43970-2022_20250513_Reshenija_i_postanovlenija.pdf (Дата обращения: 01.12.2025).

References:

1. Federal Tax Service of Russia: Statistics and analytics. Report on the results of the control work of the tax authorities in 2025. [electronic resource] – Access mode. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/16246476/ (Date of request: 12/01/2025)

2. Aksenova, A.A. Tax compliance control as a tool to protect against tax risks / A.A. Aksenova, I.E. Konovalenko // Economics and management: problems, solutions. – 2021. – Vol. 4, № 4(112). – pp. 78-85.

3. Savseris S. Tax security of the company: how to provide Accounting: simple, understandable, practical. – 2012. – № 2. pp.31-33.

4. Definition of the Arbitration Court of the Sverdlovsk region in case № А60-44773/2023// [electronic resource] – Access mode. – URL: https://kad.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/1951d100-1207-40d7-a345-dec1ab629259/5d2e77e7-34d5-4b18-8397-d67b41a3fdf1/A60-44773-2023_20230822_Opredelenie.pdf (Date of request: 12/01/2025).

5. Order of the Federal Tax Service dated 12/08/2023 № ED-7-3/944@ «On approval of the form of the tax return on mining tax, the procedure for filling it out, as well as the format for submitting the tax return on mining tax in electronic form» // [electronic resource] – Access mode. – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202312200036> (Date of request: 12/01/2025).

6. Savseris S.V. The economic basis of tax as a principle of Russian tax law // Tax Scientist. 2011. – № 4. – pp. 58-67.

7. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation No. 309-ES23-22175 dated 03/04/2024 in case № A60-43970/2022 // [electronic resource] – Access mode. – URL: https://kad.arbitr.ru/Kad/PdfDocument/d926043a-5d73-4f81-9bfd-77e8ccf0d3b5/e830bf80-7292-474e-8cd7-081200bd7f88/A60-43970-2022_20250513_Reshenija_i_postanovlenija.pdf (Date of request: 12/01/2025).

Для цитирования: Школик О.А., Непрогнозируемый налоговый риск в экономической деятельности недропользователей / Российский экономический интернет-журнал. – 2025. – № 4. URL: © Школик О.А., Российский экономический интернет-журнал 2025, № 4