Юмаев, Михаил Мияссярович. Направления развития системы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Юмаев Михаил Мияссярович; [Место защиты: Финансовый ун-т при Правительстве РФ].- Москва, 2012.- 313 с.: ил. РГБ ОД, 71 14-8/50

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические аспекты налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 18**

1.1. Разработка базовых понятий в сфере налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 18

1.2. Теория горной ренты как основа налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 28

1.3. Генезис форм и методов налогообложения добычи твердых полезных ископаемых в России и за рубежом 46

1.4. Методика определения фискального потенциала твердых полезных ископаемых и оценки эффективности его использования 62

**Глава 2. Методология налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 78**

2.1. Основные недостатки существующей концепции налогообложения добычи твердых полезных ископаемых и возможные пути их решения 78

2.2. Разработка предложений по распределению налоговых платежей между добычей и переработкой твердых полезных ископаемых 95

2.3. Новые подходы к формированию системы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 104

**Глава 3. Совершенствование механизма налогообложения добычи твердых полезных ископаемых 129**

3.1. Разработка подходов к определению специфических дифференцированных ставок налога на добычу полезных ископаемых 129

3.2. Обоснование налога на сверхприбыль для отраслей по добыче твердых полезных ископаемых 148

3.3. Горный налоговый кредит как инструмент стимулирования инвестиций в добычу твердых полезных ископаемых 163

**Глава 4. Основные направления развития налогообложения добычи отдельных видов твердых полезных ископаемых 175**

4.1. Предложения по реформированию налогообложения добычи угля на основе обеспечения безопасности горных работ 175

4.2. Направления развития налогообложения добычи металлосодержащих полезных ископаемых 200

4.3. Разработка мер по расширению использования фискального потенциала твердых полезных ископаемых, добытых из техногенных месторождений и месторождений строительного минерального сырья 232

Заключение 250

Список литературы

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Полезные ископаемые на современном историческом этапе являются базисом устойчивого экономического развития государства, их добыча и использование позволяют хозяйствующим субъектам аккумулировать рентные доходы, часть которых перераспределяется в пользу государства.

Группа твердых полезных ископаемых (далее - ТПИ) включает разнообразные по химическим и физическим свойствам полезные ископаемые: металлос о держащие полезные ископаемые, уголь, драгоценные камни, полезные ископаемые, используемые в строительстве, горнохимическом производстве, и ряд других.

Потребность в ТПИ динамично возрастает, они занимают особое место в минерально-сырьевой базе1Российской Федерации: являются основой металлургической промышленности, машиностроения, электроники, химической и строительной индустрии; по объемам запасов, добычи и поставок на мировые рынки ТПИ Российская Федерация занимает лидирующие позиции в мировом минерально-сырьевом комплексе2.

Деятельность по добыче ТПИ характеризуется сложной иерархической структурной организацией компаний минерально-сырьевого комплекса, в состав которых входят предприятия по добыче и комплексной переработке ТПИ, и традиционно рассматривается как высокорентабельная деятельность.

Вместе с тем, национальные ресурсы ТПИ обладают различной степенью инвестиционной привлекательности, вызванной разнообразием географо-экономического размещения месторождений полезных ископаемых и качественных характеристик минерального сырья. При этом запасы ТПИ отдельных видов характеризуются относительно низким качеством и, соответственно, невысоким уровнем конкурентоспособности ТПИ, развития транспортной инфраструктуры в местах их добычи, отсутствием прироста запасов либо недостаточными темпами их прироста.

Твердые полезные ископаемые являются экономическим базисом большого числа субъектов Российской Федерации. В отдельных регионах доля налоговых пла-

1 Минерально -сырьевая база государства - совокупность всех видов минерального сырья, предназначенного для удовлетворения текущих и перспективных общественных потребностей, запасы которого могут быть оценены с точностью, позволяющей принять положительное инвестиционное решение в среднесрочной перспективе.

2Минерально-сырьевой комплекс - совокупность производственных мощностей, сырьевых, материальных и трудовых ресурсов, используемых при добыче полезных ископаемых.

тежей налогоплательщиков, добывающих различные виды ТПИ, составляет от 1/5 до 2/3 бюджетных доходов.

В основе налогообложения добычи ТПИ лежит теория природной ренты, поэтому совокупность устанавливаемых налогов, сборов и платежей необходимо рассматривать как форму изъятия рентного дохода, получаемого при реализации и ином использовании добытых ТПИ.

Система налогообложения добычи ТПИ Российской Федерации, введенная в 1992 году (в первую очередь, платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы) обеспечивала учет рентных факторов при определении налогового обязательства и стимулировании геологоразведочных работ и добычи полезных ископаемых со сложными условиями или из истощенных запасов.

Замена указанных платежей налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в 2002 году привела к снижению регулирующего и стимулирующего эффекта налоговой системы для отраслей экономики, осуществляющих добычу ТПИ, и углублению ее внутренних противоречий в связи с игнорированием в НДПИ рентных подходов к налогообложению, унификацией правил определения объекта налогообложения и налоговой базы, отменой налоговых льгот. Кроме того, отсутствуют определения основных терминов и понятий системы налогообложения добычи ТПИ, необходимые для определения объекта налогообложения добычи ТПИ.

В результате произошло замедление темпов воспроизводства запасов отдельных видов ТПИ, снижение инвестиционной привлекательности добычи ТПИ отдельных видов и разработки техногенных запасов минерального сырья, инновационной активности хозяйствующих субъектов, совокупной налоговой нагрузки, что привело к сокращению в 2-3 раза налоговых поступлений при добыче отдельных видов ТПИ.

Таким образом, разработка теоретико-методологических подходов к развитию системы налогообложения добычи ТПИ требует глубокого научного осмысления с учетом требований современной налоговой политики Российской Федерации и тенденций развития отраслей по добыче ТПИ и представляет собой важное направление научного поиска. Его результаты позволят сформировать методологические подходы к развитию теоретического базиса современной системы налогообложения добычи

ТПИ, являющихся основой современной экономики.

**Степень разработанности темы исследования.** Налоги и платежи, уплачиваемые при добыче ТПИ, и налоговые инструменты, учитывающие особенности добычи ТПИ при исчислении иных налогов либо в процессе налогового администрирования, не рассматривались в качестве целостной системы налогообложения добычи ТПИ. Несмотря на это, теоретико-методологические подходы к налогообложению добычи полезных ископаемых, в первую очередь, на основе теории ренты, изложены в большом числе научных исследований.

Общая теория ренты была сформулирована В. Петти и А. Смитом, в последующем получила развитие в работах Ф. Бастиа, Г. Джорджа, К. Маркса, А. Маршалла, Д.С.Милля, Д. Рикардо, отечественных ученых И.Х.Озерова, Н.И.Тургенева, Н. Г. Чернышевского.

В XIX-XX вв. получили развитие теории горной ренты, в первую очередь, в трудах А. Штофа, И.И.Янжула, впоследствии - В.Н.Богачева, Л.Л.Майзеля.

Среди современных исследователей природной ренты и налогообложения добычи полезных ископаемых следует выделить ученых Ю.Н.Бобылева, Л.И.Гончаренко, С.С.Ежова, В.А.Кашина, Б.Д.Клюкина, А.А.Конопляника, В.А.Крюкова, Д.С.Львова, В.П.Орлова, Л.П.Павлову, В.Г.Панскова, А.Б.Паскачева, А.И.Перчика, Ю.В.Разовского, Р.Стейнера, М.В.Романовского, Д.Г.Черника, С.Д.Шаталова, российских практиков В.Ю.Алекперова, В.Н.Брайко, С.П.Кукуру, Е.С.Мелехина и других.

Специфика рентных правоотношений при добыче ТПИ изложена в трудах М.А.Комарова, А.Н.Курского, Ф.Д.Ларичкина, А.Д.Рубана, В.В.Чайникова и других.

Анализ работ указанных авторов показал, что наряду с глубокой проработанностью проблемы, изученностью вопросов теории и методологии налогообложения добычи полезных ископаемых в целом, имеют место дискуссионность, а в отдельных случаях и противоречивость подходов к содержанию системы налогообложения добычи ТПИ, недостаточно учитывается специфика технологического цикла добычи ТПИ отдельных видов.

Ряд работ посвящен правовому анализу НДПИ и иных платежей системы налогообложения добычи ТПИ, но в то же время не содержит научной оценки состояния

и перспектив развития системы налогообложения добычи ТПИ.

Несмотря на многочисленные публикации по вопросам теории и методологии налогообложения добычи ТПИ, требуют дальнейшего развития понятийный аппарат и содержание налогового администрирования добычи ТПИ, которое не в полной мере учитывает особенности соответствующих отраслей и располагает ограниченными возможностями аналитического подхода в вопросах налогового контроля.

В научных трудах не рассматривались вопросы теоретико-методологического обеспечения налога на сверхприбыль для предприятий, осуществляющих добычу ТПИ, горного налогового кредита, а также направления совершенствования налогообложения добычи угля, металлосодержащих полезных ископаемых, полезных ископаемых, используемых в строительной индустрии, и добываемых из техногенных месторождений минерального сырья3.

Данное исследование основано на критическом изучении теоретических разработок, изложенных в трудах отечественных и зарубежных ученых, рассмотрении конкретных вопросов налогообложения добычи ТПИ методологического характера и практики налогообложения.

Необходимость совершенствования системы налогообложения добычи ТПИ и ее интеграции в экономическую стратегию поступательного развития Российской Федерации в условиях отсутствия долгосрочной стратегии налогообложения добычи ТПИ обусловила актуальность темы исследования и предопределила ее структуру, цель и задачи.

**Цель и задачи исследования.** Целью научного исследования является решение научной проблемы теоретико-методологического обоснования системы налогообложения добычи ТПИ, разработка методического обеспечения указанной системы и практических рекомендаций по ее совершенствованию.

Поставленная цель определяет конкретные задачи исследования, которые объединены в четыре взаимосвязанные системные задачи.

**Первая системная задача** - развить теоретические представления о твердых полезных ископаемых как объекте налогообложения, содержании иных базовых по-

3 Техногенное месторождение минерального сырья - скопление минеральных веществ на поверхности Земли либо в горных выработках, образовавшееся вследствие добычи, обогащения или металлургического передела, осуществляемых пользователем недр.

нятий системы налогообложения добычи ТПИ, а также о рентном подходе к формированию системы налогообложения добычи ТПИ. Решение данной задачи потребовало:

исследовать понятийный аппарат в сфере налогообложения добычи ТПИ;

обосновать особенности образования и структуры горной ренты при добыче ТПИ;

выявить, на основе генезиса налогообложения добычи ТПИ, соответствие действующей системы налогообложения добычи ТПИ принципам рентного налогообложения и тенденциям экономического развития добывающих их компаний и отраслей.

**Вторая системная задача** - сформировать методологическое обоснование системы налогообложения добычи ТПИ, включающее установление справедливого уровня налоговых изъятий и стимулы для расширения налоговой базы отраслей по добыче ТПИ. Для решения данной задачи предусматривалось:

проанализировать эффективность инструментов системы налогообложения добычи ТПИ;

исследовать целесообразность переноса налоговой нагрузки с добычи ТПИ на их переработку в условиях действующего порядка признания объекта налогообложения по НДПИ при добыче ТПИ;

определить методологические подходы к совершенствованию системы налогообложения добычи ТПИ, основанные на механизмах изъятия рентных доходов от добычи ТПИ, стимулировании инвестиций в разработку их месторождений и воспроизводства минерально-сырьевой базы.

**Третья системная задача** - разработать новые налоговые инструменты и методы, а также меры по их реализации в рамках предложенных методологических подходов к формированию направлений развития системы налогообложения добычи ТПИ. Решение данной задачи включало решение следующих подзадач:

разработать методику установления специфических дифференцированных ставок НДПИ, учитывающую особенности формирования рентных доходов;

обосновать основные положения и условия введения налога на сверхприбыль для отдельных видов ТПИ и разработать его концептуальные положения;

предложить меры налогового стимулирования инвестиций в добычу ТПИ, в  
том числе путем совершенствования механизма инвестиционного налогового креди  
та.

**Четвертая системная задача** - сформировать основные направления совершенствования системы налогообложения добычи отдельных видов ТПИ с учетом специфики их добычи и обращения. Решение данной задачи включало решение следующих подзадач:

предложить инструменты налогообложения добычи угля, основанного на дифференциации налогообложения с учетом степени опасности работ по добыче угля;

разработать предложения по совершенствованию налогообложения добычи металлосодержащих полезных ископаемых;

определить направления развития эффективного использования налогового потенциала техногенных месторождений, попутного и строительного минерального сырья.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности: 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит» (Экономические науки): п. 1.5. «Институциональные аспекты финансовой системы», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.10. «Исследование зависимости между ценой и налогообложением».

**Объектом исследования** является деятельность хозяйствующих субъектов и государства в сфере налоговых правоотношений при добыче ТПИ.

**Предметом исследования** выступает совокупность экономических отношений между субъектами налогообложения в процессе добычи ТПИ.

**Теоретической и методологической базой диссертации** являются фундаментальные положения экономической и финансовой науки, диалектический метод познания, эволюционно-системный подход к анализу налоговых теорий и экономических ситуаций в сфере минерально-сырьевого комплекса, достижения отечественной и зарубежной теории и практики в области налогообложения и налогового администрирования добычи ТПИ, освещенные в трудах отечественных и зарубежных уче-

ных.

Для получения результатов исследования использовались методы системного анализа законодательного и фактологического материала, научной абстракции, обобщения, сравнения, анализа и синтеза, группировки, формализации, исторического и логического анализа теоретического и практического материала с использованием основ теории налогообложения, экономики и математики.

**Информационной и эмпирической базой исследования** являются законодательные, иные нормативные правовые акты, нормативные, методологические, методические и инструктивные материалы; материалы налоговой политики и программы развития налоговых органов и налогового администрирования; статистические данные налоговых, финансовых органов и органов государственной статистики; данные международных, общероссийских специальных периодических изданий; материалы международных и общероссийских научно-практических конференций, семинаров и симпозиумов; теоретические и практические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных специалистов по налогообложению.

**Научная новизна** диссертации заключается в теоретическом обосновании стратегии развития системы налогообложения добычи ТПИ. В частности:

расширены теоретические представления о добытых твердых полезных ископаемых как объекте налогообложения, рентном налогообложении их добычи и оценке фискального потенциала;

развиты представления о сущности и генезисе системы налогообложения добычи ТПИ, ее роли в общей системе налогообложения добычи полезных ископаемых, с учетом оценки системных просчетов действующей системы налогообложения добычи ТПИ и определением направлений развития этой системы;

уточнены методологические подходы к системе налогообложения добычи ТПИ, основанные на переосмыслении содержания элементов налога на добычу полезных ископаемых, развитии рентного налогообложения доходов, адаптации налоговых инвестиционных стимулов к условиям добычи ТПИ, совершенствовании налогового администрирования;

разработаны концептуальные направления развития системы налогообложения добычи отдельных видов твердых полезных ископаемых.

**В работе получены следующие результаты, определяющие научную новизну и выносимые на защиту.**

1. Сформулированы понятия «система налогообложения добычи твердых полезных ископаемых», «фискальный потенциал твердых полезных ископаемых», уточнено для целей налогообложения добычи ТПИ содержание понятий «минеральное сырье», «полезное ископаемое», «добытое полезное ископаемое».
2. При определении горной ренты в ее структуре выделена горная рента переработки, которая является условием установления экономически обоснованного уровня налоговых изъятий соответственно стадиям технологического цикла добычи ТПИ.
3. Развиты методы установления специфических ставок НДПИ при добыче ТПИ (в том числе попутных полезных компонентов) и сформулирован методический аппарат для расчета значений указанных ставок с учетом уровня налоговой нагрузки, рентных доходов и рентообразующих (дифференцирующих) критериев.
4. Уточнены отдельные элементы НДПИ при добыче ТПИ: определение объекта налогообложения как продукции, являющейся результатом разработки месторождения ТПИ и квалифицируемой в качестве таковой в классификаторах технико-экономической информации; адаптация методов определения количества добытого полезного ископаемого к требованиям государственного регулирования добычи отдельных видов ТПИ; увеличение продолжительности налогового периода с календарного месяца до календарного года с введением отчетных периодов (один месяц, два месяца и т.д.).
5. Разработаны специальные налоговые режимы для начальной стадии разработки месторождений ТПИ и для заключительной стадии освоения таких месторождений, включая налоговые стимулы для добычи полезных ископаемых из техногенных месторождений.
6. Дано авторское определение рентного налога на дополнительные доходы при

добыче ТПИ (налога на сверхприбыль) и горного налогового кредита, сформулированы их основные положения.

1. Разработана методика налогового администрирования НДПИ, основанная на создании агрегированного информационного ресурса данных государственного баланса запасов полезных ископаемых и информации о движении денежных средств по счетам налогоплательщиков.
2. Сформулированы направления развития налогообложения угольной отрасли, предусматривающие применение специфических дифференцированных ставок НДПИ при добыче угля и налоговых инструментов обеспечения безопасного ведения работ по добыче угля.
3. Определены направления совершенствования налогообложения добычи металл осо держащих полезных ископаемых, включая формирование налоговой базы исходя из количества химически чистого металла в минеральном сырье; установление зависимости налогообложения от мировых цен на соответствующие металлы; разработку налоговых стимулов добычи ТПИ в труднодоступных регионах.

10. Обосновано расширение налогово-бюджетной компетенции региональных  
органов власти по НДПИ при добыче полезных ископаемых, используемых в строи  
тельной индустрии, и иных видов общераспространенных полезных ископаемых.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности внедрения разработанных положений и рекомендаций при формировании методологии налогообложения добычи ТПИ, достижении задач налоговой политики, совершенствовании методического аппарата налогообложения и в процессе налогового администрирования. В частности, отдельное практическое значение имеют:

предложения об уточнении отдельных элементов НДПИ, что обеспечит согласованность положений законодательства о налогах и сборах и законодательства о недрах;

авторская методика определения фискального потенциала и эффективности его использования, которая может быть использована при прогнозировании доходов бюджетной системы на долгосрочную перспективу;

делегирование региональным органам власти полномочий по установлению ставок и порядка определения налоговой базы по НДПИ при добыче общераспро-

страненных полезных ископаемых, направленное на повышение уровня налоговой автономии регионов и эффективности использования регионального фискального потенциала ТПИ;

методика расчета специфических дифференцированных ставок НДПИ и переход на налогообложение добычи ТПИ с учетом данных государственного баланса, что позволит установить обоснованный уровень налоговых изъятий и усовершенствовать формы и методы налогового администрирования добычи ТПИ;

предложения о предоставлении льгот по налогу на прибыль и имущественным налогам при разработке техногенных месторождений и добыче угля, которые направлены на углубление переработки минерального сырья, сокращение негативного воздействия на окружающую среду и расходов на обеспечение безопасности в угольной отрасли;

формирование горного ликвидационного фонда и отнесение расходов на его формирование к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли организаций, что позволит обеспечить решение социальных проблем при разработке месторождений и аккумулировать средства для разработки техногенных месторождений.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**

Материалы исследования использовались при разработке научно-исследовательских тем для Аппарата Правительства Российской Федерации: «Финансово-налоговые механизмы государственной политики, направленные на повышение глубины переработки минерального сырья» (Государственный контракт № УД-38д от 05.07.2011), «Методы формирования налоговой базы по налогу на прибыль и НДПИ в горнодобывающем и металлургическом производстве» (Государственный контракт № УД-238д от 05.07.2009).

Результаты, полученные в диссертации, использованы Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации при подготовке аналитических материалов об уровне социально-экономического развития Российской Федерации и направлениях налогового регулирования природопользования.

Основные положения исследования были озвучены в докладах на конференциях, научно-практических и практических мероприятиях, семинарах, заседаниях «круглых столов» и т.п. Последние из них: круглый стол на тему «Совершенствова-

ниє формирования налоговой базы регионов в условиях модернизации экономики и стимулирования инновационных процессов» (Москва, Финансовый университет, апрель 2011 г.); Международный форум «Нетрадиционные углеводороды - международный опыт и перспективы для России» (Москва, «ИнфоТЭК-консалт, сентябрь

1. г.); круглый стол на тему «Актуальные проблемы развития налогового контроля в Российской Федерации и пути их решения» (Москва, Финансовый университет, октябрь 2011 г.); практический семинар «Всероссийский налоговый практикум для горнорудных компаний» (Москва, ООО «Нефть, газ и право», май 2012 г.); практический семинар «Налоги и ТЭК-2013» (Москва, ООО «Нефть, газ и право», ноябрь
2. г.).

Материалы исследования были использованы Минфином России при подготовке проектов федеральных законов и заключений по вопросам совершенствования налогообложения добычи ТПИ, предложений в рамках рабочих групп по совершенствованию налогообложения добычи ТПИ, формировании основных направлений налоговой политики на период 2012-2015 гг.

Энергетическим центром Московской школы управления «Сколково» при разработке мер государственной политики в области топливно-энергетического комплекса использованы предложенные в диссертации параметры системы налогообложения добычи угля, введенной Федеральным законом от 28.12.2010 № 425-ФЗ «О внесении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

В систему мониторинга налогового потенциала Федеральной налоговой службой внедрена предложенная в диссертации методика определения фискального потенциала ТПИ, выводы исследования о подходах к основным терминам системы налогообложения добычи ТПИ используются в практической деятельности налоговых органов.

Положения диссертации получили практическое применение в учебном процессе при чтении курсов «Налогообложение недропользования», «Налогообложение природопользования»», «Администрирование налогообложения недропользования» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, при подготовке специалистов налоговых органов по направлению «Налоговое администриро-

вание недропользования» в Российском государственном геологоразведочном университете им. С. Орджоникидзе, при подготовке специалистов в Институте нефтегазового бизнеса; в деятельности Счетной палаты Российской Федерации.

Апробация и внедрение результатов работы подтверждены справками о внедрении.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 40 работ общим объемом 127,76 п.л. (авторский объем - 70,24 п.л.), в том числе основные положения диссертации опубликованы в 3 монографиях общим объемом 60,75 п.л. (авторский - 27,45 п.л.), 10 научных статьях объемом 7,4 п.л. (весь объем авторский) в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объём диссертации.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, 13 параграфов, заключения, библиографического списка литературы из 198 наименований и 14 приложений. Исследование включает 305 страниц текста, 13 иллюстраций (в т. ч. 1 - в приложении), 27 таблиц (в т. ч. 13 - в приложениях).

Введение

## Теория горной ренты как основа налогообложения добычи твердых полезных ископаемых

Эксплуатация любого вида природных объектов и природных ресурсов предполагает получение собственником ресурса либо предпринимателем дохода (природной ренты), который обусловлен действием преимущественно природных, а также экономико-географических факторов.

Теоретическое осмысление наукой понятия природной ренты эволюционировало одновременно с развитием общественных отношений: от понятия земельной ренты, абсолютной ренты, дифференциальной, до понятия квазиренты и возможности ее проявления в различных видах деятельности, в частности не связанных с использованием природных ресурсов (в форме экономической ренты).

Одновременно развивались представления о необходимости и формах изъятия природной ренты в бюджет: поскольку рента принадлежит обществу, поэтому она должна быть изъята, но с тем условием, чтобы эти изъятия не ограничивали инвестиции предпринимателя.

Разновидностью природной ренты является горная рента.

Тесная связь теории земельной ренты и проблем собственности на землю дает основание рассматривать и вопросы горной ренты одновременно с вопросами собственности на недра, а неразрывная связь земной поверхности и недр обусловливает необходимость рассмотрения взаимосвязей земельной и горной ренты, собственности на землю и недра, в особенности в свете представлений горной науки о недрах как о среде жизнеобеспечения гражданского общества.

В работах представителей классической экономической школы В.Петти, А.Смита, Д.Рикардо источниками земельной ренты назывались различие земельных участков по плодородию и местоположению; ограниченность лучших по этим критериям земельных участков; частная собственность на земельные участки, а сама рента определялась как доля продукта земли, которая уплачивается собственнику земельного участка за пользование первоначальными и неразрушимыми силами почвы.

Так, Д. Рикардо считал, что способность приносить ренту имеет и наихудший участок земли (абсолютная рента)9. В данном случае продукт (земля) имеет ценность редкости, а цена, и, соответственно, рента регулируются худшими участками.

В то же время, А. Смит ранее полагал, что и лучшие участки могут оказывать влияние на цену, если их собственники или предприниматели реализуют продукцию по ценам, сопоставимым с уровнем затрат на худших участках10.

Такое различие во взглядах экономистов-классиков на ренту свидетельствуют о многогранности факторов, которые влияют на ее формирование.

К. Маркс в «Капитале», рассматривая дифференциальную ренту в сельском хозяйстве, выделенную в работах представителей английской экономической школы, разделял дифференциальную ренту I и дифференциальную ренту IIй. При этом он пришел к выводу, что абсолютная рента формируется не только в худших, но и в лучших условиях и, по сути, может рассматриваться как разновидность дифференциальной ренты. Развитие общества и эксплуатация природных ресурсов приводят к тому, что эти ресурсы становятся все более редкими, поэтому при их использовании абсолютный характер ренты проявляется в наибольшей степени.

В то же время утверждение К. Маркса о том, что дифференциальная рента II является выражением дифференциальной ренты I, а по существу совпадает с ней, является весьма дискуссионным. Так, рента I, то есть доход, обусловленный лучшими объективными (не зависящими от собственника или предпринимателя) факторами (качество природного ресурса, местонахождение и др.) и наиболее распространенной в определенный момент времени технологией разработки природного ресурса является исключительным доходом собственника природного ресурса и должен быть изъят в пользу собственника, в то время как рента II -доход, полученный в результате применения прогрессивных, инновационных (по сравнению с наиболее распространенными) технологий, принадлежит пользователю природным ресурсом (предпринимателю) и может быть частично (как и любой иной доход) изъят в пользу собственника природного ресурса.

Но на практике, действительно, выделить в стоимостном выражении доход, обусловленный различием в применяемых технологиях, чрезвычайно сложно, поскольку применение новых технологий сопровождается, как правило, применением традиционных, и с этой позиции можно согласиться с вышеприведенным утверждением К. Маркса.

Исследование горной ренты, как самостоятельной категории, получило наибольшее развитие в XX в. с началом масштабного использования в экономике полезных ископаемых и продуктов их переработки, обусловленных развитием в 1930-е годы ресурсоемких отраслей (металлургия, энергетика, машиностроение и т.п.).

Основу отечественных исследований в области теории горной ренты составляют работы Володомонова Н.В., который выделил категории единой бортовой себестоимости (предельно допустимая себестоимость добычи одной тонны металла), предложив понятие наихудшего разрабатываемого блока на месторождении и определение величины дифференциальной горной ренты, как разницы между единой бортовой себестоимостью и себестоимостью производства продукта, умноженной на величину извлекаемых запасов месторождения

## Методика определения фискального потенциала твердых полезных ископаемых и оценки эффективности его использования

Следует отметить, что НК РФ содержит группировку добытых полезных ископаемых по видам, причем в ряде случаев конкретный вид продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров не указывается.

С достаточной степенью конкретности раскрывается основной облагаемый вид полезного ископаемого - нефть: нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная (хотя вопросы определения объекта налогообложения существуют и по этому виду полезного ископаемого), а также концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы при их добыче из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений. В то же время по большинству полезных ископаемых конкретный вид продукции, признаваемой полезным ископаемым, не устанавливается: антрацит, уголь каменный, апатит-нефелиновые руды, товарные руды металлов.

Понятие «полезное ископаемое» не раскрыто и в законодательстве о пользовании недрами, а в Инструкции по учету запасов полезных ископаемых и по составлению отчетных балансов по формам №№ 5-гр и 5-гр (уголь) (приложение 1 к Приказу Министра геологии СССР от 29.11.1971 № 558) приведен перечень полезных ископаемых, отличный от перечня, данного в статье 337 НК РФ.

В связи с этим, полезное ископаемое в лицензии на право пользования недрами может отличаться от полезного ископаемого, которое будет признаваться объектом налогообложения по НДПИ.

Например, в целях налогообложения добытое полезное ископаемое определяется как апатит-нефелиновая руда, а для целей пользования недрами учитывается руда и оксид фосфора (Рг05). В случае с железом налогообложению подлежит товарная руда, а для целей пользования недрами учитывается руда (без какой-либо характеристики). При добыче драгоценных металлов НДПИ облагаются концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы, на балансе запасов полезных ископаемых учитываются руды, пески, химически чистый металл.

К полезным ископаемым должно относиться и сырье, извлекаемое не при добыче из недр как таковой, а, например, при строительстве тоннелей, иных подземных сооружений, даже если самостоятельная лицензия на добычу полезного ископаемого не предоставлена, хотя по данному вопросу существуют различные мнения.

Проблема определения объекта налогообложения связана с оценкой налоговой базы, а именно с возможностью определения стоимости добытого полезного ископаемого исходя из расчетной стоимости, т.е. суммы расходов на добычу. Учитывая, что расчетная стоимость всегда существенно ниже стоимости, определенной исходя из цен реализации полезных ископаемых, налогоплательщики стремятся использовать именно этот метод оценки.

В связи с этим происходит манипулирование видами продукции, признаваемой полезным ископаемым, что позволяет также и статья 337 НК РФ, содержащая норму о возможности соответствия продукции стандарту организации.

Налогоплательщики разрабатывают и утверждают собственные стандарты качества, на основании которых признают полезным ископаемым продукцию, которая не реализуется. В ряде случаев арбитражные суды указанные действия признают правомерными . Получила распространение практика разделения производственного комплекса по добыче между различными лицами. Относительно свободная трактовка понятия полезного ископаемого в целях налогообложения приводит к его несоответствию понятию, применяемому в целях пользования недрами, в соответствии с которым утверждаются нормативы потерь полезных ископаемых. Например, полезным ископаемым могут признаваться полезные компоненты, содержащиеся в рудах металлов, в то время как нормируются потери руды.

Другая проблема, возникающая применительно к объекту налогообложения, заключается в отсутствии четкого определения в статье 337 ЫК РФ события, с наступлением которого у налогоплательщика возникает обязанность по исчислению и уплате налога. Ответ на этот вопрос частично дают нормы статьи 339 НК РФ: при определении количества добытого полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого завершен комплекс технологических операций по добыче. Однако в отдельных случаях налогоплательщики облагают только то количество продукции, которое фактически соответствует стандарту, не учитывая полезное ископаемое, содержащееся во вскрышных и вмещающих породах, в отходах и отвалах добывающего производства. В результате де-факто может происходить признание потерями до 50 процентов общего количества полезного ископаемого при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь, что ставит под сомнение возможность использования НДТ7И как инструмента охраны недр. Арбитражные суды признают такую позицию налогоплательщиков правомерной (в частности, решение Арбитражного суда Пермской области от 06.07.2005 № А50-11707/2005-А17). Соответственно, исходя из подобной логики, возможен прецедент по выведению из-под налогообложения фактических потерь при добыче, в том числе и сверхнормативных.

Таким образом, исследование различий в составе, с одной стороны, продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров40, показало, что продукция горнодобывающей промышленности является сырьем для обрабатывающей промышленности и представляет собой результат первого передела извлеченного из недр минерального сырья (который, как правило, является результатом разработки месторождения полезного ископаемого), или первый товарный продукт, товар, предназначенный для реализации. Данный подход подтверждается понятием первого товарного продукта, которое использовалось в механизме расчета отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, в частности, первым товарным продуктом признавались концентраты цветных металлов, горно-химического и горнорудного сырья и аффинированные драгоценные металлы.

Именно эта продукция - концентраты и иные первые товарные продукты, полученные после первичной переработки, которая квалифицируется в качестве продукции горнодобывающей промышленности и, соответственно, должна признаваться объектом налогообложения по НДПИ.

Основная проблема определения количества добытого полезного ископаемого заключается в том, что содержание методов определения количества добытого полезного ископаемого, приведенное в главе 26 НК РФ, является некорректным.

## Разработка предложений по распределению налоговых платежей между добычей и переработкой твердых полезных ископаемых

Так, единственным благоприятным самостоятельным режимом налогообложения в сфере инвестиций некоторые эксперты считают соглашения о разделе продукции (СРП), заключенные в целях разработки месторождений углеводородного сырья, - «Сахалин-1», «Сахалин-2» и «Харьягинское месторождение».

В то же время получаемые государством доходы от СРП ниже ожидаемых, а дополнительные контрольные мероприятия, проводимые в целях мониторинга возмещаемых затрат и раздела прибыльной продукции, не дают должного эффекта. Кроме того, неоднозначное толкование получают отдельные положения СРП о составе затрат, возмещаемых за счет бюджета, о налогах и обязательных платежах, в частности, о величине применяемых ставок, порядке возмещения НДС, о статусе налогов, установленных СРП до введения части первой РЖ РФ, что в определенной степени снижает долю доходов государства.

Эти причины привели к тому, что кроме указанных соглашений, заключенных в 1990-е гг., в Российской Федерации в настоящее время не реализуется ни одно СРП, несмотря на то, что перечень участков недр, разработка которых может осуществляться на условиях раздела продукции, включает более 30 объектов.

Если говорить о механизме НДПИ, то он предусматривает стимулирование инвестиций в создание промышленной и транспортной инфраструктуры и достижения окупаемости проектов при добыче нефти на участках недр, расположенных в Восточно-Сибирской нефтегазовой провинции, на шельфах морей, в границах северных территорий (полуострова Ямал и Ненецкого автономного округа) посредством налоговых каникул (нулевая ставка НДПИ). При этом установлены усредненные либо минимальные значения льготного объема добытой нефти и льготного срока налоговых каникул. В льготном режиме осуществляется налогообложение добычи сверхвязкой нефти, нефти из выработанных (более чем на 80 процентов) и мелких (до 5 млн. тонн) участках недр, газа, используемого для увеличения отдачи пластов при добыче газового конденсата, а также для производства сжиженного природного газа (СПГ).

По данным Федеральной налоговой службы, льготные режимы налогообложения распространяются почти на 20 процентов добываемой в стране нефти. Несмотря на это, еще в феврале 2009 года Правительством Российской Федерации федеральным органам исполнительной власти было поручено разработать новую концепцию налогообложения нефтяной отрасли, основанную на результатах финансово-хозяйственной деятельности, что связано с необходимостью стимулирования разработки месторождений углеводородного сырья до достижения окупаемости проектов, в том числе на континентальном шельфе Российской Федерации.

Первый этап этой концепции был определен в 2011 году, он заключается в включает меры таможенно-тарифного регулирования с 1 октября 2011 года: снижение ставок вывозных таможенных пошлин на нефть, установление запретительной пошлины на бензины и выравнивание пошлин на остальные светлые и на темные нефтепродукты. Содержание последующих шагов зависит от результатов реализации первого этапа концепции.

Разработка такой концепции соответствует основным стратегическим документам в энергетической сфере - Энергетической стратегии до 2030 года51 и Генеральной схеме развития нефтяной отрасли до 2030 года.

Если же говорить о ТПИ, то отсутствует не только целостная концепция налогообложения их добычи, но и единые скоординированные подходы к развитию добывающих отраслей по добыче ТПИ. Единственным примером налогового стимулирования добычи ТПИ является олово, при добыче которого на территории Дальневосточного федерального округа установлена нулевая ставка (налоговые каникулы) по НДПИ на период 2013-2017 гг. Несмотря на наличие в механизмах налогов (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и др.) инструментов, стимулирующих добычу ТПИ (возможность снижения величины ставок на региональном уровне), либо учитывающих специфику деятельности по добыче полезных ископаемых (особый порядок учета расходов на освоение природных ресурсов в налоге на прибыль организаций), единый системный методологический подход к налогообложению хозяйствующих субъектов, осуществляющих добычу ТПИ, стимулированию проведения геологоразведочных работ, направленных на расширение воспроизводства минерально-сырьевой базы и увеличение фискального потенциала ТПИ, отсутствует.

С учетом результатов исследования теоретического обоснования системы налогообложения добычи ТПИ, анализа недостатков существующей концепции этой системы и разработки предложений по переносу налоговой нагрузки с добычи на переработку ТПИ определены методологические подходы к ее формированию.

Указанные подходы включают совершенствование методологии налогообложения и методологии неналоговых платежей, развитие налоговых стимулирующих инструментов и совершенствование налогового администрирования (рисунок 4 на стр. 111).

Ниже приведено содержание методологических подходов, при этом результаты разработки отдельных, наиболее значимых направлений развития системы налогообложения добычи ТПИ в рамках предложенных подходов приведены в главах 3 и 4 диссертации.

## Горный налоговый кредит как инструмент стимулирования инвестиций в добычу твердых полезных ископаемых

Одним из основных направлений развития системы налогообложения добычи ТГВД является переход к определению налоговой базы по НДПИ при добыче ТПИ как количества добытых полезных ископаемых и соответственно введению специфических (твердых) ставок с определением налоговой базы как количества добытого ТПИ.

При переходе к применению специфических ставок НДПИ, прежде всего, необходимо определить перечень полезных ископаемых, по которым такие ставки могут быть, учитывая, во-первых, экспортный потенциал полезных ископаемых, во-вторых, фактор неопределенности в толковании объекта налогообложения и исчислении налога.

Наибольшую долю российского экспорта составляют металлы алюминий, никель, медь, железные руды и концентраты, поэтому к первой категории полезных ископаемых, в отношении которых могут быть разработаны механизмы налогообложения по специфическим ставкам, можно отнести железные руды, медные руды, многокомпонентные комплексные руды (медно-никелевые, медно-цинковые), сырье алюминия. Кроме того, как перспективные следует рассматривать и цветные металлы, котируемые на мировых рынках: цинк, олово, свинец и драгоценные металлы.

Ко второй категории полезных ископаемых, требующих изменения подходов в налогообложении, относятся отдельные виды строительного сырья, которое подвергается определенной переработке и в связи с этим вызывает проблемы определения продукции, добыча которой подлежит налогообложению.

Введение механизма налогообложения добычи с использованием специфических ставок позволит, во-первых, обеспечить соответствие налога требованиям современного уровня экономического развития, во-вторых, упростить налоговое администрирование, в третьих, упростить порядок исполнения обязанности по исчислению налога. Это будет достигнуто в результате исключения налоговых споров по вопросу определения продукции, признаваемой объектом налогообложения, исключения возможности применения трансфертных цен в целях налогообложения.

Практика применения твердых ставок при добыче нефти, природного горючего газа и угля выявила следующие недостатки данного вида ставок: 1) зависимость величины НДПИ при добыче нефти от уровня мировых цен на нефть, в то время как значительная часть нефти (примерно половина) реализуется па внутреннем рынке, ведет к неравномерному распределению налоговой нагрузки между производителями нефти; 2) не учитываются горно-геологические условия месторождений, экономические условия добычи (начальный, заключительный период), качество (ценность) добываемого сырья. Поэтому разработка механизма специфических ставок НДПИ при добыче должна учитывать необходимость устранения указанных недостатков либо минимизации их последствий.

Методический аппарат для разработки указанного механизма представляет собой совокупность методов и инструментов, с помощью которых определяются значения специфических дифференцированных налоговых ставок и условия для их применения.

В качестве таких методов выступают метод правового регулирования отдельных элементов НДПИ; метод статистического наблюдения за величиной налоговой базы, суммой налоговых обязательств и налоговой нагрузкой на хозяйствующих субъектов, социально-экономическими показателями; методику расчета значений специфических ставок; метод экспертной оценки факторов, оказывающих влияние на величину доходов от добычи полезных ископаемых; метод прогнозирования последствий перехода на специфические дифференцированные налоговые ставки.

При использовании метода правового регулирования отдельных элементов НДПИ, в первую очередь, может быть решена задача адаптации механизма специфических налоговых ставок к порядку определения объекта налогообложения.

Так, в настоящее время объектом налогообложения по НДПИ признаются добытые полезные ископаемые.

Любой тип руды представляет ценность благодаря входящим в его состав полезным компонентам, но исчисление налога в соответствии с главой 26 НК РФ производится независимо от их доли содержания в добываемом и производимом сырье. Исключение составляют полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд. В зависимости от того, что является продукцией разработки месторождения, налог может быть исчислен со стоимости либо руды (сырой или прошедшей первичную обработку), либо произведенной товарной руды (концентрата).

Введение специфических ставок предполагает возможность изменения подходов к объекту налогообложения. При этом понятие полезного ископаемого в целом может быть сохранено в действующей редакции, но уточнено в части стандартизации продукции, непризнания полезным ископаемым продукции обрабатывающей промышленности и однозначности толкования понятия товарных руд.