Гавриленко Дмитрий Валерьевич. Совершенствование исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче многокомпонентных комплексных руд : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Гавриленко Дмитрий Валерьевич; [Место защиты: Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ].- Москва, 2009.- 159 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/3630

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

1.1 Сущность и эволюция понятия природной ренты в экономической науке

1.2 Экономические основы платного недропользования

1.3 Место и роль налога на добычу полезных ископаемых в системе налогообложения недропользовании в Российской Федерации

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ РЕАЛИЗАЦИИ МЕХАНИЗМА ВЗИМАНИЯ ГОРНОЙ РЕНТЫ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОБЫЧИ МНОГОКОМПОНЕНТНЫХ КОМПЛЕКСНЫХ РУД

2.1 Общие основы и особенности налогообложения добычи многокомпонентных комплексных руд

2.2 Вариантные подходы к налогообложению

2.3 Анализ рентабельности добычи многокомпонентных комплексных руд

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ МНОГОКОМПОНЕНТНЫХ КОМПЛЕКСНЫХ РУД

3.1 Поэлементное налогообложение налогом на добычу полезных ископаемых

3.2 Рентный подход в определении специфических ставок налога на добычу полезных ископаемых

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Налоговые платежи являются основной доходной частью бюджета государства, от их поступления зависит полнота реализации государством своих функций, своей политики во всех сферах общественной жизни: экономической, социальной и других.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является одним из важнейших для России, учитывая наличие богатейших запасов различных ископаемых на территории нашей страны. Однако поступления по налогу в части добычи металлических руд составляют неоправданно малую долю по сравнению с величиной его поступлений по добыче нефти, что свидетельствует о существующих проблемах в реализации налогом своей фискальной функции. Наибольшие сложности возникают при взимании налога по добыче многокомпонентных комплексных руд.

В основе налогообложения добычи полезных ископаемых заложена необходимость изъятия природной (горной) ренты, возникающей в связи с использованием добывающими организациями уникальных природных условий, позволяющих извлекать дополнительную прибыль.

Проблема определения величины справедливой горной ренты и разработки эффективного механизма ее изъятия является наиболее острой в отношении добычи многокомпонентных комплексных руд. Сложность и недостаточная определенность порядка исчисления налога в этом случае позволяет организациям применять его неоправданную минимизацию. Наряду с этим отсутствие возможности дифференциации налога нарушает принцип справедливости налогообложения, не позволяя учитывать индивидуальные условия добычи, то есть налог в отношении добычи металлических руд не позволяет реализовать изъятие дифференциальной горной ренты.

Все вышесказанное подтверждает актуальность решения проблемы совершенствования налога на добычу полезных ископаемых при добыче многокомпонентных комплексных руд с целью обеспечения справедливого налогообложения, а также реализации как фискальной, так и регулирующей функции налога.

**Степень разработанности проблемы.** Экономические основы налогообложения добычи полезных ископаемых заложены в теории природной ренты, в частности горной ренты.

Изучение рентных отношений нашло отражение в трудах Ф. Бастиа, Г.Джорджа, Ф. Кенэ, К. Маркса, А. Маршалла, К. Менгера, Д. С. Милля, У.Петти, Д. Рикардо, Н.У. Сениора, Ж.Б. Сея, А. Смита, A. Тюрго, Н.Г. Чернышевского, С. Фишера и др.

В отечественной науке исследованием горной ренты занимались А.С. Астахов, В. Н. Богачев, М.М. Гурен, 3.К. Каргажанов, М.К. Клубничкин,  
Д.С. Львов, В.С. Немчинов, B. П. Пахомов, С.Ю. Разовский, Э.Ю. Черкесова, В.К. Шкатов и др.

Проблемы регулирования рентных отношений в горнодобывающих отраслях промышленности рассматривались также в работах А.Г. Ахатова, М.А.Вирулы, М.М. Гурена, Ю.В. Разовского, Э.Ю. Черкесовой и других отечественных ученых.

В современной российской экономической литературе вопросы налогообложения в целом и налогообложения добычи полезных ископаемых, в частности, рассмотрены в работах Л.Н. Лыковой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, С.Г. Пепеляева, Д.Г. Черника и др.

Однако, учитывая многогранность исследуемой проблемы, многие ее аспекты требуют дальнейших научных исследований и выработки предложений по совершенствованию налога на добычу полезных ископаемых, в частности, в отношении добычи многокомпонентных комплексных руд. Поиск путей формирования справедливого налогообложения требует теоретического обоснования порядка определения налоговой базы, ставок налога в зависимости от состава компонент добываемых руд, выработки методик их расчета. Этим и определяются цель и задачи исследования.

**Целью исследования** является развитие научных основ, выявление, обобщение и анализ наиболее сложных проблем и перспективных направлений их решения, а также выработка предложений по совершенствованию исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче многокомпонентных комплексных руд.

Поставленная цель обуславливает необходимость решения комплекса следующих взаимосвязанных научных и практических **задач**:

исследовать теоретические основы налога на добычу полезных ископаемых и возможности реализации рентного подхода в механизме его взимания;

проанализировать роль платежей за добычу полезных ископаемых в фискальной системе Российской Федерации, в частности, по добыче металлических руд, и ее изменение в процессе реформирования этой системы;

выявить особенности налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых добычи многокомпонентных комплексных руд и провести их систематизацию с учетом разнообразия состава таких руд и способов добычи, реализации и переработки;

на основе анализа показателей рентабельности добычи металлических руд сделать заключение о достаточности изъятия дополнительной прибыли, обеспеченной наличием горной ренты в финансовом результате деятельности добывающих организаций;

разработать и обосновать предложения по решению комплекса проблем, выявленных при исследовании налогообложения добычи многокомпонентных руд, связанных с определением объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых;

предложить модель определения налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых в отношении многокомпонентных комплексных руд.

**Предметом исследования** является действие фискального механизма, а также методы и формы совершенствования налогового инструмента изъятия горной ренты в отношении добычи многокомпонентных комплексных руд.

**Объектом исследования** является совокупность финансово-экономических отношений в процессе функционирования добывающей отрасли промышленности по поводу взимания налога на добычу полезных ископаемых, в частности, при добыче многокомпонентных комплексных руд.

**Теоретическую основу исследования** составляют научные положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области экономической теории, государственных финансов и теории налогообложения.

**Методологическая база.** В ходе исследования использовались такие общенаучные методы и приемы, как:

метод научной абстракции – при рассмотрении теоретических основ и экономической сущности налога на добычу полезных ископаемых;

диалектический подход – при изучении направлений развития и закономерностей объекта и предмета исследования;

метод логического, системного и сравнительного анализа, графический метод – при выявлении роли налога на добычу полезных ископаемых в фискальной системе, полноты реализации рентного подхода в механизме его взимания, определении вариантных подходов к налогообложению добычи многокомпонентных комплексных руд, выборе направлений его совершенствования и т.д.

**Обоснованность и достоверность полученных выводов и результатов исследования** базируется на использовании фундаментальных положений экономической теории, подходов отечественных и зарубежных специалистов, занимающихся проблемами налогообложения, положений налогового законодательства, проведении комплексного анализа практических ситуаций, возникающих в процессе реализации фискальных отношений по поводу взимания налога на добычу полезных ископаемых.

**Информационную базу исследования** составили акты законодательства в области налогов и сборов, документы ФНС России, официальные статистические материалы, специализированная литература и публикации в специализированной периодической печати, документы, опубликованные в справочно-правовых системах («КонсультантПлюс», «Гарант», «Кодекс»), в сети Интернет, фактические данные конкретных организаций, осуществляющих добычу многокомпонентных комплексных руд.

**Наиболее важные** **результаты**, полученные соискателем, обладающие **научной новизной и выносимые на защиту**, состоят в следующем.

1. Выделено три основных варианта в определении налоговой базы в соответствии с действующим порядком налогообложения на основе систематизации возможных ситуаций в исчислении налога на добычу полезных ископаемых при различных технологических вариантах использования и реализации продукта добычи или обогащения руд, что свидетельствует о нарушении принципа определенности и влечет за собой применение необоснованной минимизации суммы налога.
2. Предложено и обосновано в качестве объекта налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых в отношении многокомпонентных комплексных руд признавать полезные компоненты руд. Поэлементное налогообложение позволит избежать неоднозначности в определении суммы налога и повысить его поступления в бюджет.
3. Выявлено, что принцип справедливости в налогообложении добычи многокомпонентных комплексных руд, обеспечиваемый изъятием природной (горной) ренты, недостаточно реализован в механизме взимания налога, что обусловливает существенно более высокий среднеотраслевой уровень рентабельности добычи металлических руд в сравнении со средним уровнем в промышленности, а также незначительные поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации.
4. Предложено изменение методологии исчисления НДПИ в части изменения характера налоговых ставок, а именно: применение специфических ставок НДПИ в отношении компонентов руд, что позволит обеспечить действие принципов справедливости налогообложения и рациональности в определении налоговой базы.
5. Разработана и предложена модель определения специфических ставок налога на добычу полезных ископаемых, реализующая рентный подход к налогообложению; на ее основе рассчитаны ориентировочные значения ставок в отношении компонентов добываемых руд.

**Практическая значимость** диссертационного исследования заключается в разработке научно обоснованных направлений совершенствования налога на добычу полезных ископаемых, определении конкретных мер по решению наиболее существенных проблем по применению налога, выработке предложений по изменению элементов налога и расчету твердых ставок по компонентам руд.

Результаты работы целесообразно использовать в аналитической деятельности федеральных органов управления, налоговых органов по разработке предложений по внесению изменений в налогообложение добычи полезных ископаемых.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть применены в научно-исследовательской работе, а также в процессе преподавания в высших учебных заведениях дисциплин по налогообложению организаций и налогообложению природопользования.

**Апробация результатов исследования**. Основные результаты исследования прошли апробацию в процессе выработки предложений ФНС России по реформированию налога на добычу полезных ископаемых.

Практическое внедрение может быть подтверждено соответствующими документами.

Основное содержание диссертационного исследования, а также сделанные научные и практические выводы опубликованы в 7 работах общим объемом 2,8 п.л. (в том числе авторских– 2,35 п.л.), в том числе 3 работы в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России, общим объемом 1,5 п.л.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения. Объем работы 159 страниц, содержит 13 таблиц, 8 рисунков, и 6 приложений. Список литературы включает в себя 122 наименования.

Структура работы соответствует поставленной цели и задачам исследования и имеет следующий вид.

## Сущность и эволюция понятия природной ренты в экономической науке

Экономическая сущность дохода государства от собственности на природные ресурсы связана с понятием природной ренты.

Рентная теория всегда была одной из важнейших составляющих экономической теории. Налогообложение добывающих отраслей промышленности основывается на теории ренты.

Рента (от лат. гепсШа - возвращенное назад, гесИо - возвращаю, уплачиваю) в классическом понимании - это «незаработанный доход», т.е. это регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от получателя предпринимательской деятельности [33]. Развитие теории ренты оказало существенное влияние на становление экономической науки в целом. В частности, благодаря теории ренты удалось определить экономическую сущность дохода собственника капитала, выявить его отличия от предпринимательской прибыли, а также установить возможность изъятия земельной ренты в пользу собственника земли.

На начальных этапах развития общества и мирового хозяйства понятие ренты, как правило, применялось лишь к земельным отношениям и касалось изучения проблем земельной дифференциальной и абсолютной ренты. В настоящее время под рентой принято понимать любой доход, являющийся положительным отклонением от некоего нормального значения, либо доход, обусловленный правом собственности на вещи и вещные права (примерами могут служить часть прибыли или заработной платы, превышающие нормальную прибыль или среднюю заработную плату, процент на капитал, плата за использование авторских прав).

Рента = Выручка - Издержки — Прибыль

Другими словами, экономическая, или ресурсная, рента — это так называемая избыточная прибыль, которую государство стремится изъять, применяя различные налоговые методы [96].

При этом теория ренты с каждым витком своего развития находит применение все в новых и новых отраслях общественного и мирового хозяйствования.

В целях определения методологических основ изучения рассматриваемой в настоящей работе проблемы приведем краткий анализ истории становления и развития экономической науки о ренте, основанный на работах ведущих ученых-экономистов [24, 36, 61, 103, 104].

Основоположниками теории ренты являются классики политической экономии А. Смит (1723—1790) и Д. Рикардо (1772-1823). Несмотря на то, что истоки понятия «рента» следует искать в ростовщичестве, в основу теории ренты были заложены вопросы, связанные, как правило, с земельными отношениями.

## Общие основы и особенности налогообложения добычи многокомпонентных комплексных руд

Наша страна располагает большими запасами руд важнейших цветных, драгоценных и редких металлов: меди, цинка, свинца, никеля, бокситов, вольфрама, ртути, магния, олова, титана, золота и др.

Основные рудные базы размещены в горных районах страны, связанных в прошлом с геохимическими процессами.

Добыча многокомпонентных комплексных руд, руд цветных и черных металлов характеризуется двумя специфическими особенностями. Во-первых, эти руды как правило являются комплексными или полиметаллическими, т.е. содержат не один металл, а несколько. Это обстоятельство определяет специфику их первичной и последующей переработки. Во-вторых, содержание металла в рудах исчисляется процентами и даже долями процентов, так, например, содержание меди, свинца, цинка в соответствующей руде составляет 0,5-2%. Содержание никеля, олова, вольфрама, молибдена и, в особенности, редких металлов измеряется десятыми долями и даже сотыми долями процента, поэтому для производства тонны металла требуется переработка сотен и даже тысяч тонн сырой руды.

Учитывая изложенное, характерной особенностью предприятий по добыче вышеназванных руд металлов является наличие при них обогатительных фабрик.

Основными районами размещения и добычи медных руд являются Красноуральское, Кировоградское, Средне-Уральское, Карабашское, Блявинское, Учалинское, Сибаевское и другие месторождения.

Значительные запасы медных руд сосредоточены в Удоканском месторождении, расположенном в районе Байкало-Амурской магистрали. Залежи медных руд имеются на Кольском полуострове и на севере Красноярского края.

Медные руды в основном носят полиметаллический характер и содержат цинк, серу, кадмий, серебро, свинец, никель, кобальт, редкие металлы и другие полезные ископаемые. Это обстоятельство обуславливает их комплексную переработку.

Свинец и цинк обычно сопутствуют друг другу и в добываемых рудах. Помимо этих, основных по содержанию металлов, в свинцово- цинковых рудах, зачастую содержатся серебро, медь, золото, редкие металлы и сера.

Свинцово-цинковые руды залегают и добываются на Урале - в качестве компонентов медных руд, в Западной Сибири (Салаирское месторождение).

Значительные ресурсы свинца и цинка имеются в Нерчинском (Читинская область), Тетюхинском (Приморский край) и других месторождениях.

Перспективными районами добычи свинцово-цинковых руд являются месторождения Восточной Сибири.

## Поэлементное налогообложение налогом на добычу полезных ископаемых

Анализ практики применения налогового законодательства налогоплательщиками, осуществляющими добычу полезных ископаемых, в том числе драгоценных металлов, показала, что основными проблемными вопросами, возникающими при исчислении налога на добычу твердых полезных ископаемых, являются оценка стоимости полезных ископаемых исходя из расчетного метода, определение количества добытых полезных ископаемых и потерь при извлечении драгоценных металлов, а также отсутствие системы налогообложения попутных компонентов, содержащихся в многокомпонентной комплексной руде, в рудах черных и цветных металлов.

Применение методики исчисления НДПИ в соответствии с главой 26 НК РФ, резко снизило налоговую базу и поступление платежей по этому налогу в бюджетную систему РФ в отношении твердых полезных ископаемых, о чем было указано в параграфе 1.3. Это связано с рядом факторов.

Во-первых, при добыче многокомпонентной комплексной руды НДПИ исчисляется в отношении указанной добытой руды исходя из установленной налоговой ставки 8 процентов.

Так, например, полезным ископаемым у горнодобывающего предприятия ОАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» признана многокомпонентная комплексная руда, являющаяся результатом разработки месторождений Октябрьское, Талнахское и Норильск-1.

Поскольку само полезное ископаемое (многокомпонентная руда) не реализуется, то налоговая база (стоимость добытых полезных ископаемых) определяется исходя из расчетного метода путем определения общей суммы расходов на добычу полезных ископаемых.. Причем в состав расходов не включаются, затраты перерабатывающих технологий, так как они в соответствии с условиями лицензирования не являются специальными видами добычных работ, что значительно снижает размер налоговой базы и налога на добычу полезных ископаемых. К тому же, при этом в расчете налоговой базы не учитывается заложенная в цену реализации норма прибыли.

Во-вторых, при комплексной переработке сырья наряду с основной продукцией (Cu, Ni, Со,) получаются попутные продукты в виде готовой продукции или полуфабрикатов (золотосодержащих концентратов и металлов платиновой, группы), которые в данном случае не облагаются налогом в соответствии с законодательством: Так, в соответствии с п.п. 13 п.2 ст.337 НК РФ видами полезного ископаемого являются концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений. Таким образом, драгоценные металлы, извлеченные из многокомпонентной руды, в соответствии с данным пунктом не являются видом полезного ископаемого, а, следовательно, отсутствует и объект налогообложения.

В связи с тем, что при добыче полезных ископаемых в исходном сырье всегда присутствуют попутные компоненты, и при глубокой переработке на аффинажных, металлургических, гидролизных и других установках их извлечение возможно и осуществимо, налоговую базу следует определять в отношении попутных компонентов, состоящих на государственном балансе запасов и/или извлечение которых осуществляется на аффинажных, металлургических и других предприятиях глубокой переработки концентратов.