Блошенко Татьяна Алексеевна. Совершенствование налогообложения организаций при комплексном использовании минерального сырья : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : М., 2005 164 c. РГБ ОД, 61:05-8/2651

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы налогообложения природно-ресурсного потенциала 13

1.1. Налоги и их роль в экономическом развитии 13

1.2. Оценка эффективности комплексного использования минерального сырья....23

1.3. Формирование налоговой базы организаций: терминологические аспекты 35

Глава 2. Анализ факторов, влияющих на формирование налоговой базы организаций при комплексном использовании минерального сырья 61

2.1. Методы формирования затрат на производство продукции и их влияние на величину налоговых обязательств 61

2.2. Методологические основы определения цены на продукцию при комплексной переработке минерального сырья 73

2.3. Роль оптимизации налогообложения при комплексной переработке минерального сырья 87

Глава 3. Основные направления совершенствования налогообложения организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья 93

3.1 Методика формирования налоговой базы организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья 93

3.2. Комплекс организационных мер, направленных на расширение налоговой базы организаций 106

3.3. Альтернативные подходы к формированию затрат на производство продукции

для целей налогообложения 122

Заключение 134

Список используемой литературы 137

Приложения 152

**Введение к работе**

Минерально-сырьевой комплекс (МСК) является стратегически важным звеном в экономике России и представляет собой совокупность хозяйствующих субъектов, осуществляющих разведку, добычу, комплексную переработку минерального сырья.

За период с 1970 по 2004 год добыча нефти в России увеличилась на 113%, добыча газа - на 500%, добыча угля - на 70%. Необходимо отметить, что российские организации применяют одноцелевые технологии, а растущие масштабы добычи и переработки минерального сырья не сопровождаются полным извлечением всего комплекса полезных компонентов, находящегося в этом сырье. Хозяйствующие субъекты ориентированы на добычу и переработку, как правило, только основных (профилирующих) компонентов. При этом попутные компоненты и попутная продукция, полученная при комплексной переработке минерального сырья, безвозвратно теряется из-за отсутствия целевых программ комплексного использования минерального сырья, следствием чего является потеря значительного количества полезных компонентов, которые в ряде случаев по ценности превосходят основные продукты. При добыче нефти получается попутный (нефтяной) газ, который не считается целевым продуктом. Месторождения твердых полезных ископаемых содержат почти всю таблицу Д.И. Менделеева. В некоторых угольных бассейнах есть достаточно золота и серебра, но используется только углерод, оставляя «за бортом» металлы, силикатные составляющие, оксиды кальция, магния. При комплексной переработке многокомпонентного сырья редкоземельные металлы являются попутными продуктами; сера - попутный продукт при очистке сернистого природного газа; золото и кварц - попутные продукты, полученные при переработке полиметаллического сырья.

В период плановой экономики попутные компоненты не подлежали извлечению и включались в отвалы, которые получили название «техногенные месторождения». В настоящее время в России насчитывается более 85 млрд. т техногенного сырья.

Отсутствие комплекса организационно-экономических мероприятий приводит к тому, что российские хозяйствующие субъекты не используют попутные компоненты и попутные продукты, а в бюджет не поступают значительные суммы налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на добычу полезных ископаемых.

Как правило, складывается ситуация, когда при добыче полезных ископаемых попутные компоненты не поименованы в лицензии, соответственно, не определена их цена, и они не подпадают под объекты налогообложения. Например, на месторождении «Солнечный» в Хабаровском крае добываются медь и олово, где медь, как попутный компонент, в лицензии не указана, хотя по объему добычи она составляет почти четверть всего объема добычи и экспортируется в Японию. Это свидетельствует о том, что хозяйствующие субъекты не уплачивают налог на добычу полезных ископаемых на территории Российской Федерации при добыче попутных полезных компонентов, в связи с тем, что действующие нормативные правовые акты не предусматривают обязательное лицензирование попутных полезных компонентов.

Одной из составляющих решения задачи удвоения ВВП, поставленной Президентом России В.В. Путиным, является существенное повышение эффективности комплексного использования природно-ресурсного потенциала страны. Комплексная переработка минерального сырья на основе достижений научно-технического прогресса и внедрения ресурсосберегающих технологий должна позволить России в короткие сроки иметь преимущество по сравнению с экономически развитыми странами, не имеющими достаточное количество аналогичных природных ресурсов.

В настоящее время одной из важнейших экономических проблем становится обеспечение комплексного использования минерального сырья, а также вовлечение в переработку вторичных, ранее неиспользуемых ресурсов.

Проблемы добычи и комплексной переработки минерального сырья в Российской Федерации во многом связаны с отсутствием правового обеспечения, несовершенством действующего налогового законодательства, а также отсутствием ряда целевых программ, направленных на комплексное использование минерального сырья.

С развитием новейших технологий попутная продукция становится исходным сырьем для целого ряда отраслей промышленности и, соответственно, самостоятельным объектом реализации. Нередко попутные продукты по ценности превосходят основные продукты, для получения которых это сырье добывается, поэтому отсутствие научно-обоснованного критерия отнесения продукции к попутной для целей налогообложения, создает условия, при которых усложняется определение объектов налогообложения и налоговой базы. В методическом плане в рассматриваемой проблеме остаются нерешенными вопросы налогообложения организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья, оценки экономической эффективности комплексного использования сырья, методологии, методики и методов определения затрат на попутную продукцию.

До настоящего времени недостаточно сформирован понятийный аппарат в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ).

В НК РФ отсутствует четкое понятие «попутная продукция», требуется уточнение таких понятий, как «попутный (нефтяной) газ, «техногенное месторождение». Используя правовые пробелы в налоговом законодательстве, налогоплательщики разрабатывают схемы «оптимизации» налогообложения. Например, хозяйствующие субъекты не указывают в условиях договора на переработку минерального сырья виды попутной продукции. В результате этого

попутные продукты не являются объектами налогообложения, так как для целей налогообложения не определено, кто есть налогоплательщик - собственник сырья или его переработчик.

Начало систематизированным исследованиям проблемы комплексного использования минерального сырья в России положено в работе А.Е. Ферсмана «Комплексное использование ископаемого сырья» (1932 г.).

На современном этапе различные стороны проблемы налогообложения рассмотрены в работах российских ученых: Е.С. Вылковой, В.А. Кашина, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.И. Перчика, М.В. Романовского, С.Д. Шаталова, Д.Г. Черника, и др.

Работы отечественных авторов содержат всесторонний анализ системы налогообложения в сфере рационального использования природных ресурсов, сущности налогов и их роли в государственном регулировании, направленном на развитие промышленности. Однако вопросы методологических подходов к определению налоговой базы организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья, содержащего ряд полезных компонентов, остаются по-прежнему дискуссионными.

Вышеизложенное позволяет утверждать, что проблемы налогообложения  
полезных компонентов и попутной продукции, полученной при комплексном  
использовании минерального сырья, являются важнейшими

народнохозяйственными проблемами на современном этапе становления налоговых правоотношений в России, они еще недостаточно решены и требуют детального изучения.

Это определило выбор темы диссертационного исследования. Сложность, многоаспектность и недостаточная разработанность целого ряда теоретических и практических вопросов налогообложения полезных компонентов и попутной продукции, полученной при комплексном производстве, объективная

необходимость их научного осмысления и системного анализа определили выбор цели, задач и содержания исследования.

Цель и задачи исследования

Целью диссертации работы является решение научной задачи разработки методологического и методического аппарата налогообложения организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья.

Данная цель предполагает постановку и решение следующих основных задач:

на основе анализа действующего налогового законодательства, методологии и методов формирования затрат на производство продукции, технико-экономических обоснований проектов, технологических особенностей комплексной переработки минерального сырья сформулировать для целей налогообложения (гл. гл. 25, 26 Налогового кодекса Российской Федерации) понятия: «попутная продукция», «техногенное месторождение», «попутный (нефтяной) газ».

разработать критерии отнесения продукции к попутной для целей налогообложения;

определить порядок лицензирования попутных полезных компонентов для целей налогообложения;

разработать и обосновать методику, позволяющую определить зависимость эффективности вовлечения в переработку отходов добычи и комплексной переработки минерального сырья по отдельной лицензии от ставок налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ);

провести анализ схем оптимизации налогообложения, используемых налогоплательщиками при передаче минерального сырья в переработку на давальческих условиях;

разработать поправочный коэффициент для целей исчисления и уплаты НДПИ для твердого полезного ископаемого, имеющего многокомпонентный состав;

определить целесообразность включения в объект налогообложения по НДПИ полезных компонентов и попутных полезных компонентов;

определить целесообразность снижения налоговых ставок по НДПИ при вовлечении в переработку отходов добычи и переработки минерального сырья по отдельной лицензии;

определить возможности совершенствования учета попутной продукции в соответствии **с**международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

**Объектом исследования**являются элементы налогообложения для организаций - недропользователей, с учетом отраслевых особенностей комплексного использования минерального сырья.

**Предметом исследования является**методология и методика определения объектов налогообложения и налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добычу полезных ископаемых для организаций - недропользователей.

**Теоретические и методологические основы исследования**

Теоретической базой исследования послужили труды классиков экономической науки: К. Маркса, Д. Рикардо, А. Смита, Дж. Кейнса, Д. Фридмана, А Лаффера.

В ходе научного исследования были изучены труды российских ученых в области природопользования: М.И. Агошкова, А.С. Астахова, У.С. Алимбетова, А.Х. Бенуни, Ю.А. Барского, Е.Л. Гольдмана, Э.А. Крайневой, Г.Д. Кузнецова, А.В. Колосова, Л.М. Кочеткова, Ф.Д. Ларичкина, В.Н. Лексина, М.Е. Певзнера, В.Д. Реброва, A.M. Сечевицы, К.Н. Трубецкова, А.Г. Токарева, Н.А. Тележкина, К.Н. Уманца, А.Е. Ферсмана, В.В. Чайникова, А.К. Шахназарова и др.

Теоретические и практические аспекты налогообложения отражены в научных трудах: А.В. Ефимова, Р.А. Зайнутдинова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, В.Ф. Палия, А.И. Перчика, М.В. Романовского, Г.П. Толстопятенко, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, М.М. Юмаева и др.

Методологической основой диссертационной работы стали принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений и оценок.

При подготовке диссертации использована действующая нормативная правовая база по налогообложению, концептуальные основы учета по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Информационно-статистической базой исследования явились материалы органов Федеральной налоговой службы России, Госкомстата России, данные научно-исследовательского конъюнктурного института (ВНИКИ) и ГТК России.

Работа выполнена в рамках п. 2.9 паспорта специальности 08.00.10 -«Финансы, денежное обращение и кредит».

Научная новизна исследования состоит в следующем:

с учетом особенностей отраслевой специфики комплексного использования сырья доказана необходимость введения понятия «попутная продукция» для целей налогообложения, дана ее дефиниция;

обоснованы предложения о необходимости введения сформулированных в работе понятий «попутный (нефтяной) газ» и «техногенное месторождение» в гл. 26 Налогового кодекса Российской Федерации, вместо законодательно закрепленных понятий;

разработана методика определения налоговой базы по налогу на прибыль, для организаций, чья деятельность связана с производством и реализаций попутной продукции;

доказано положение о том, что попутной продукцией для целей налогообложения следует считать продукцию, выручка от реализации которой составляет не более трех процентов от затрат на производство основной продукции;

выдвинуты и теоретически обоснованы предложения о необходимости учета попутной продукции как основной и распределения на нее прямых и косвенных затрат, если выручка от реализации попутной продукции превышает более трех процентов от затрат на производство основной продукции.

разработаны и научно обоснованы предложения по включению полезных компонентов и попутных полезных компонентов в объект налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых;

доказана необходимость применения поправочного коэффициента, предложенного в работе, в целях исчисления и уплаты НДПИ для минерального сырья, имеющего многокомпонентный состав;

выявлены схемы оптимизации налоговых платежей при передаче минерального сырья в комплексную переработку;

доказана целесообразность дополнения налогового законодательства правовой нормой, предусматривающей, что не может считаться собственностью переработчика попутная продукция, полученная при комплексной переработке минерального сырья в едином технологическом процессе и не поименованная в договоре на переработку минерального сырья на давальческих условиях.

**Практическая значимость исследования**заключается в ориентации положений, выводов и рекомендаций на широкое использование их в целях совершенствовании механизма налогообложения организаций, занимающихся добычей и комплексной переработкой минерального сырья, в частности:

включать исчерпывающий перечень попутных полезных компонентов в условия лицензии на пользование недрами при добыче полезных ископаемых в целях правомерности определения объектов налогообложения и налоговой базы по НДПИ;

использовать методику оценки экономического эффекта вовлечения в переработку отходов добычи и комплексной переработки минерального сырья в зависимости от ставок НДПИ;

предусматривать снижение налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) при извлечении из отходов добычи и переработки сырья полезных компонентов по отдельной лицензии;

применять методологию и методику расчета налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых для твердого минерального сырья, имеющего многокомпонентный состав, **с**учетом поправочного коэффициента, который учитывает соотношение состава попутного полезного компонента и основного компонента, а также соотношение их цен и затрат;

использовать часть денежных средств организаций, полученных в период благоприятной ценовой конъюнктуры на нефть, целевым порядком на внедрение ресурсосберегающих технологий, предусматривающих переработку попутного (нефтяного) газа;

использовать предложения по совершенствованию механизма налогообложения в части определения объектов налогообложения и формирования налоговой базы организаций, занимающихся добычей и комплексной переработкой минерального сырья.

**Апробация и внедрение результатов исследования**

Практические рекомендации, содержащиеся в работе, использованы

Комитетом Государственной думы Российской Федерации по экономической политике и предпринимательству, Ассоциацией финансово-промышленных

групп (ФПГ) России, ОАО ГМК «Норильский никель», что подтверждается соответствующими справками о внедрении результатов исследования.

Комитетом Государственной думы по экономической политике и предпринимательству были использованы подготовленные поправки в законопроект «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты о налогах и сборах».

В компаниях ТЭК Ассоциации финансово-промышленных групп России рассматриваются возможности применения критериев учета попутной продукции для целей налогообложения.

В ОАО «ГМК «Норильский никель» проходит практическую апробацию методика оценки экономического эффекта вовлечения в переработку вторичного сырья и методика расчета НДПИ с применением поправочного коэффициента, который учитывает соотношение состава попутного полезного компонента и основного, а также соотношение их цен и затрат.

Основные положения и выводы диссертации получены при выполнении научно-исследовательских работ в рамках комплексной темы «Финансово-экономические основы устойчивого и безопасного развития России в XXI веке».

Материал диссертации используются в учебном процессе по курсу «Налогообложение природопользования», «Налоги и налогообложение».

Публикации

Опубликовано 8 научных работ общим объемом 3,71 п.л., в т.ч. авторский объем 2,88 п.л. По теме диссертации опубликовано 7 работ, общий объем 3, 21 п.л., в т. ч. авторский 2,38 п.л.

## Налоги и их роль в экономическом развитии

Попытки теоретического обоснования практики налогообложения нашли свое отражение в налоговых теориях. Их эволюция происходила одновременно с развитием различных направлений экономической мысли. С усложнением экономических отношений в обществе, в условиях действия объективных циклических процессов возникла потребность в определении роли государства, в регулировании социально-экономических границ налогообложения. В настоящее время можно выделить два основных направления экономической мысли - кейнсианское и неоклассическое.

Согласно теории Дж. М. Кейнса налоги действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Высокие налоги, по его мнению, играют положительную роль. Снижение налоговых поступлений уменьшает доходы бюджета и обостряет экономическую неустойчивость. А налоги как «встроенный стабилизатор» сглаживают этот процесс: во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а при кризисе налог уменьшается быстрее, чем падают доходы1. Тем самым достигается относительно стабильное социальное положение в обществе.

Дж. Мид, построивший неоклассическую модель, отводил государству лишь косвенную роль в регулировании экономических процессов, считая государство дестабилизирующим фактором с безграничным ростом его расходов2. Отдавая предпочтение лишь кредитно-денежной политике Центрального банка, не учитывая бюджетной и налоговой политики, неоклассицисты полагают, что таким образом будет создан эффективный механизм перераспределения дохода, обеспечивающий полную занятость и устойчивый рос национального богатства. Однако глубокий кризис и затяжная депрессия 30-х г. опровергли эту теорию. Стало очевидным, что реализация мер государственной политики через систему налогообложения является одним из инструментов регулирования экономики.

Налоги представляют собой обязательные платежи, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке. Они являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства.

Налог является одной из основных категорий финансовой науки. Под влиянием развития учения о государстве представление о налоге прошло эволюцию, начиная с учения А. Смита и заканчивая современными общеизвестными рыночными определениями налога.

К.Р. Макконнеллом и С.Л. Брю в работе «Экономикс» высказано мнение, что налог - это «принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров, услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия»3.

Первые теории налогообложения содержатся в трудах Ф. Аквинского, Т. Гоббса, П. Де Вобана, Ш. Монтескье, С. Вольтера, О. Мирабо, Т. Мальтуса. Частные налоговые теории получили свое развитие у Д. Локка,Т. Джорджа, Ж.Ж. Руссо, К. Маркса. Среди общих теорий налогов наиболее значимыми являются А. Смита, Д. Рикардо, А. Вагнера, Дж. Кейнса, Д. Фридмана, А. Лаффера.

## Методы формирования затрат на производство продукции и их влияние на величину налоговых обязательств

В рыночной экономике, где формирование и изменение цен происходит под воздействием спроса и предложения, динамики издержек, рыночной конъюнктуры, возрастает роль цены как важнейшего инструмента конкуренции, перераспределения ресурсов и капитала, индикатора и ориентира производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов. При этом особое значение имеет уровень затрат на производство продукции, их обоснованное распределение между вырабатываемыми из минерального сырья продуктами и как следствие определение налоговой базы организаций. Последнее позволяет классифицировать существующие методы формирования затрат, применяемые в комплексных производствах, а также выявить недостатки, негативно влияющие на определение налоговой базы организаций, а также определить соответствие этих методов основным принципам формирования цены. В рыночных условиях также может рассматриваться закон стоимости. Его суть заключается том, что производство и обмен товаров должны осуществляться в соответствии с их стоимостью.

К.Маркс подчеркивал, что обмен в любом обществе должен осуществляться с соблюдением закона стоимости, представляющего собой причинную связь между общественным трудом, стоимостью и ценой товара.

В комплексных производствах методы формирования затрат на продукцию комплексных производств объединяются в четыре группы, в зависимости от способа отнесения затрат на вырабатываемую продукцию (приложение 2).

В комплексных производствах методы распределения затрат на вырабатываемую продукцию различаются между собой особенностью определения качественной величины критерия распределения. В качестве критерия распределения принимаются цены компонентов в сырье и в готовых продуктах, цены эквивалентных заменителей, цены продуктов на мировом рынке.

Для последующих выводов и разработки практических рекомендаций, направленных на расширение налоговой базы организаций, осуществляющих комплексное использование минерального сырья, определим влияние каждого из перечисленных методов на формирование налоговой базы организаций (налогоплательщиков).

## Методика формирования налоговой базы организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья

В результате диссертационного исследования выявлены факторы, негативно влияющие на формирование налоговой базы организаций, осуществляющих добычу и комплексную переработку минерального сырья в частности:

- отсутствует для целей налогообложения четкое понятие «попутная продукция»;

- влияние принятых в НК РФ терминов «полезное ископаемое», «техногенное сырье», «техногенное месторождение», «попутный (нефтяной) газ» на определение налоговых обязательств;

- несоответствие между уровнем рыночных цен и ценой реализации попутной продукцию, полученной при комплексном использовании минерального сырья (КИМС);

- не указанные в условиях договора на переработку минерального сырья на давальческих условиях виды попутной продукции, которые не являются объектами налогообложения;

- формирование затрат на производство продукции методом исключения затрат на попутную продукцию без учета присущих ему ограничений (объем по стоимости попутной продукции не должен превышать более 3%).

Выявлено, что в условиях рыночной экономики формирование затрат происходит только для основной продукции, а объем попутной продукции вычитается из произведенных затрат на производство без экономически обоснованного критерия. Это способствует тому, что хозяйствующие субъекты произвольно (искусственно) классифицируют продукцию на виды: на основную продукцию и попутную. Такой принцип способствовал извлечению только рентабельных полезных компонентов, а другие не менее полезные компоненты включались в отходы добычи и производства.

В результате попутные компоненты и попутные продукты не являлись объектами налогообложения, так как не учитывались в балансовых запасах и не отражались в договорах на переработку минерального сырья на давальческих условиях. Это способствовало тому, что в бюджет РФ не поступали налоговые платежи по НДПИ, по налогу на прибыль, по НДС. Сложившаяся практика не в полной мере выполняла требования, закрепленные законом от 21.02.1992 г. № 2395-1 «О недрах» (с изм.и доп).

Для совершенствования механизма налогообложения попутной продукции проведена взаимосвязь между экономикой комплексного использования сырья и налоговым эффектом и предложено ограничить объем по стоимости попутной продукции, полученной наряду с основной продукцией, в едином технологическом процессе.

Отечественные исследователи (Ф.Д. Ларичкин, Г.Д. Кузнецов, А.К. Шахназаров, У.С. Алимбетов, В.Н. Лексин, А.Г. Токарев, А.Х. Бенуни) установили, что возможность применения метода исключения затрат на попутную продукцию должна ограничиваться теми случаями, когда объем по стоимости не превышает более 3%.

Зарубежный исследователь К. Друри выявил, что зависимость критерия определения того, является ли этот продукт основным или попутным, есть цена реализации, однако не ввел экономического критерия отнесения продукции к попутной.

Практические наблюдения диссертанта по применению метода формирования затрат путем исключения затрат на попутную продукцию в деятельности хозяйствующих субъектов, осуществляющих комплексную переработку минерального сырья показали, что несоблюдение установленного критерия приводит к:

- непропорциональному распределению затрат на продукцию комплексного производства;

- неправомерному определению объектов налогообложения.

Согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 в России осуществляется ряд мероприятий.

Одной из основных целей реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации является обеспечение увязки «реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне». В качестве основных направлений политики конвергенции комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)60 рассматриваются:

- совершенствование нормативного правового регулирования;

- формирование нормативной правовой базы;

- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии).