Солнышкова Юлия Николаевна. Система налоговых платежей за природные ресурсы: становление и развитие в России : становление и развитие в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Саратов, 2005 202 с. РГБ ОД, 61:05-8/4694

**Содержание к диссертации**

Введение

Платность природных ресурсов в системе рентных и налоговых отношений 11

1.1. Природные ресурсы как объект природопользования и налогообложения 11

1.2. Рентные доходы в системе налоговых отношений 29

1.3. Экономическая оценка природных ресурсов и налоги 49

2. Организационные основы построения системы налогообложения природных ресурсов в РФ 68

2.1. Действующая система налоговых платежей за природные ресурсы 68

2.2. Проблемы налогообложения в природоэксплуатирующих отраслях 102

3. Налоговые механизмы изъятия рентных доходов в бюджет 130

3.1. Развитие системы налогообложения добычи и экспорта полезных ископаемых 130

3.2. Повышение значимости лесных податей 146

3.3. Совершенствование системы других налогов за пользование природными ресурсами 158

Заключение 172

Список использованной литературы 188

Приложение

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Россия - одна из самых богатых стран мира по запасам полезных ископаемых и наличию других природных ресурсов. Эффективное использование природно-ресурсного потенциала дает реальную возможность преодолеть затянувшуюся стагфляцию в экономике, достигнуть высоких темпов роста ВВП и восстановить необходимый для развития страны индустриальный и технологический уровень. Важнейшим фактором экономического роста может стать использование благоприятной конъюнктуры мирового рынка природного сырья, реализация на практике эффективных финансовых механизмов изъятия в бюджетную систему рентных доходов и их использования для ускоренного развития перерабатывающих отраслей экономики и социальной сферы.

Однако, несмотря на относительную стабилизацию экономики, природный фактор используется неэффективно для целей реализации политики реального экономического роста. Значительная часть природной ренты остается в руках природопользователеи для удовлетворения их личных нужд, а изымаемая государством часть рентных доходов не работает на российскую экономику, оседая за границей в виде валютных резервов. Российская налоговая система построена таким образом, что налоги собираются в основном с труда и капитала, а не с природной ренты.

В современных условиях резко возросла необходимость бережного потребления невозобновимых природных ресурсов, сохранения накопленного производственного потенциала, сложилась тенденция к сокращению минерально-сырьевой базы и ухудшению экологической обстановки в стране, но вместе с тем сохранился неэффективный механизм изъятия и использования ренты. Без справедливого распределения сверхдоходов от использования природных ресурсов, принадлежащих всему обществу, и направления их на цели развития, преодоления бедности и роста благосостояния, Россия обре чена на зависимость от мировых финансово-промышленных и политических центров, на деградацию населения, природы и экономики.

Возможности перемен связаны с принятием соответствующих поправок в природно-ресурсное, налоговое и бюджетное законодательство. Остро стоит проблема выравнивания рентабельности в топливно-энергетическом комплексе на основе совершенствования системы налоговых платежей за природные ресурсы. Необходимо сместить акцент в действующей системе налогов на налогообложение рентных доходов.

Внедрение эффективных механизмов изъятия ренты от использования природных ресурсов может обеспечить ежегодные дополнительные поступления в бюджет. Это позволит направить дополнительные доходы на стимулирование инвестиционной деятельности, выполнить социальные обязательства государства перед гражданами, профинансировать многие социальные программы, повысить пенсии, зарплату работникам бюджетных отраслей и пособия незащищенным слоям населения страны.

Существование и необходимость решения этих и других смежных проблем повышают актуальность исследования природно-ресурсной ренты и налоговых платежей за природные ресурсы.

Степень научной разработанности проблемы. Исследование налогообложения природных ресурсов и изъятия ренты имеет давние традиции различных школ экономической теории. Среди представителей классической экономической теории и неоклассического направления, исследовавших общие проблемы ренты и отношений природопользования, следует назвать Ф. Кенэ, К. Маркса, А. Маршалла, Дж. Ст. Милля, У. Пети, Д. Риккардо, А. Смита и др. Несмотря на наличие фундаментальных исследований ренты, хозяйственная практика ставит все новые проблемы и заставляет искать новые пути их решения.

Проблемам воспроизводства и налогообложения природных ресурсов, изъятия ренты и совершенствования налоговой системы посвящены труды отечественных исследователей - С. Андрюшина, А.С. Астахова, СВ. Бару лина, Е.В. Барулиной, В. Белова, В.Н. Богачева, Н.В. Володомонова, В.Н. Герасимовича, СЮ. Глазьева, А.А. Голуба, М.В. Голубева, К.Г. Гофмана, М.В. Ивановой, С. Кимельмана, М. Колесника, М. Комарова, Д. Львова, А.А. Минца, Г.М. Мкртчян, А.П. Москаленко, Г.Л. Пожарицкого, М.В. Романовского, В.В. Степаненко, Е.Б. Струковой, С.Г. Струмилина, Ю.В. Сухотина, Я.Я. Ядыганова и других.

Однако многие вопросы, касающиеся теории ренты, налогообложения природных ресурсов и развития налоговых механизмов изъятия природной ренты требуют современного переосмысления и дальнейшего развития. Так, необходимо исследование и дальнейшее развитие следующих вопросов: платности природных ресурсов в системе рентных и налоговых отношений, организационных основ построения системы налогообложения природных ресурсов в России, а также действенных налоговых механизмов изъятия рентных доходов в бюджет.

Актуальность и недостаточная разработанность проблем налогообложения природных ресурсов обусловили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью исследования является построение рациональной системы налоговых платежей за природные ресурсы на основе развития теории платности и фискально-рентной оценки природных ресурсов в рамках налоговых отношений, а также разработки действенных налоговых механизмов изъятия в бюджет природной ренты.

Исходя из указанной цели, в работе поставлены следующие задачи:

— рассмотреть природные ресурсы как объект природопользования и налогообложения;

- раскрыть теоретические и методологические основы формирования рентных отношений и рентных доходов в системе факторов производства и налоговых отношений; - исследовать взаимосвязь экономической оценки природных ресурсов и налогов;

- рассмотреть действующую систему налоговых платежей за природные ресурсы;

- определить проблемы налогообложения в природоэксплуатирующих отраслях в Российской Федерации в современных условиях;

- развить и усовершенствовать систему налогообложения добычи и экспорта полезных ископаемых;

- предложить меры по повышению значимости налоговых платежей за пользование лесными ресурсами;

- разработать комплекс мер по совершенствованию системы других налогов за пользование природными ресурсами.

Предмет исследования. Предметом диссертационного исследования являются денежные отношения, возникающие в процессе фискальной оценки и налогообложения природных ресурсов, формирования рентных доходов и их изъятия в бюджетную систему налоговыми методами.

Объектом исследования выступает действующая система налогообложения природных ресурсов в Российской Федерации.

Теоретическая и методологическая основа работы. В процессе исследования автор опирался на труды классиков теории ренты, теории факторов производства, монографические работы современных отечественных и зарубежных ученых по проблемам ренты и налогообложения природных ресурсов, материалы периодической печати, а также положения Налогового кодекса, законодательных и нормативных актов Российской Федерации.

Исследование проблем становления и развития системы налоговых платежей за пользование природными ресурсами в России проводилось с применением диалектического, статистического, аналитического, абстрактно-логического, исторического и структурно-функционального методов.

Информационной базой исследования послужили налоговые и иные законодательные и нормативные акты Российской Федерации, данные стати стических сборников, отчеты и материалы Министерства финансов и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, нормативные документы государственных организаций, информация Госкомстата Российской Федерации, собственные расчеты автора.

Структура работы. В соответствии с целью и задачами, поставленными в работе, она структурно включает в себя введение, три главы, в том числе восемь параграфов, заключение, список использованной литературы и приложение.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

на основе обобщения и развития классификации природных ресурсов как объекта природопользования и налогообложения предложен автор ский методологический подход к построению системы налогообложения

природных ресурсов, в соответствии с которым она должна включать в себя три группы платежей: платежи за право пользования природными ресурсами; платежи на воспроизводство и охрану природных ресурсов; платежи, посредством которых изымается рентный сверхдоход;

раскрыто содержание (сущность, функции, роль, отличительные признаки) системы налоговых платежей за природные ресурсы с позиций современного развития теорий ренты, факторов производства и налогового регулирования как совокупности: налоговых форм оценки государством при ф родного рентного дохода, приходящегося на фактор производства "государ ственное регулирование экономики"; нормативов минимальной эффективно сти природного фактора производства в виде фискально-рентной оценки доли участия государства в созданном рентном доходе; инструментов государственного регулирования рационального природопользования;

предложены пути совершенствования действующей системы налогообложения природных ресурсов, в частности: придание налогового статуса

— лесной плате, плате за загрязнение окружающей среды и экспортным тамо женным пошлинам; непосредственная увязка сумм налогов за природные ресурсы с финансовыми результатами деятельности природопользователя; вве дение налоговых механизмов изъятия рентных сверхдоходов при одновременной отмене НДС в отраслях добывающей промышленности и отказе от корректировки ставок НДПИ на коэффициент, учитывающий уровень мировых цен на нефть; возврат к обложению ЕСХН площади угодий по их кадастровой оценке для сельскохозяйственных производителей неиндустриального типа; отмена специального режима налогообложения в форме Соглашений о разделе продукции;

? предложены меры по налоговому регулированию рационального природопользования и экспорта продукции, произведенной из природного сырья, в частности, путем установления более высоких ставок экспортных таможенных пошлин на необработанное природное сырье и продукты его первичной переработки, а также низких ставок или отмены экспортных пошлин на вывоз конечной продукции;

? предложен механизм стимулирования добычи полезных ископаемых из малодебитных нерентабельных месторождений на основе применения особого режима налогообложения, суть которого заключается в применении специальных налоговых вычетов, что позволит природопользователям сохранить экономическую заинтересованность в продолжении эксплуатации таких месторождений, а государству получать с них налоговые доходы;

? обоснована необходимость введения налога на дополнительный доход от добычи полезных ископаемых (кроме общераспространенных), заготовки леса на корню, производства электроэнергии и производства продуктов первичной переработки природного сырья; разработан механизм его функционирования в форме проекта соответствующей главы НК РФ по всем элементам налогообложения (налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база и методика ее исчисления, налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления и сроки уплаты);

? предложен механизм реструктуризации налогообложения лесной отрасли, в том числе разработана с учетом авторских методологических и методических подходов модель лесного налога по всем элементам налогооб ложения (налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые ставки и льготы, порядок исчисления и сроки уплаты);

разработан по основным элементам налогообложения (налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые ставки, порядок исчисления и сроки уплаты) проект главы НК РФ "Экологический налог".

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии теоретических основ налогообложения природных ресурсов в рамках теории факторов производства, формирования рентных доходов в системе налоговых отношений, экономической оценки природных ресурсов как их фискально-рентной оценки и построения на этой базе системы налогообложения природных ресурсов в РФ. Получила также развитие теория налогового регулирования рационального природопользования с позиции ее адаптации к современным условиям.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в разработке налоговых механизмов изъятия рентных доходов в бюджет путем совершенствования системы налогообложения за пользование природными ресурсами в Российской Федерации применительно к условиям современной экономики. Практические разработки и рекомендации предоставлены в виде конкретных мер по совершенствованию действующей системы налогообложения природных ресурсов, по налоговому регулированию рационального природопользования и экспорта природных ресурсов, а также в виде проектов законодательных (нормативных) актов по налогу на дополнительный доход, по лесному налогу и по экологическому налогу.

Апробация работы. Основные положения и результаты исследования были доложены на международной научно-практической конференции "Финансовый механизм и его правовое регулирование" (Саратовский государственный социально-экономический университет, Саратовская государствен

ная академия права, г. Саратов, 24-25 апреля 2003 г.) и на итоговых научно-практических конференциях преподавателей, аспирантов и сотрудников Саратовского государственного социально-экономического университета за 2003 и 2004 гг. (СГСЭУ, 2004г., 2005 г.),

Отдельные практические рекомендации в области совершенствования системы налоговых платежей за природные ресурсы рассмотрены при разработке соответствующих предложений и проектов Инспекцией Федеральной налоговой службы по Саратовской области, что подтверждено соответствующими документами. Основные теоретические положения диссертации используются в учебном процессе в Саратовском государственном социально-экономическом университете при изучении и преподавании курсов "Налогообложение природопользования" и "Налогообложение использования природных ресурсов", что также подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс.

По теме диссертации опубликовано 6 научных трудов общим объемом 28,1 п.л.

## Природные ресурсы как объект природопользования и налогообложения

В течение тысячелетий человек в своей деятельности использует естественные богатства и блага, созданные природой, т.е. природные ресурсы. Природные ресурсы - горные породы, воздух, растительность, почвы, фауна - могут служить предметом труда и потребления и в этом качестве становятся ресурсами существования и развития общества. Понятие "природные ресурсы" принадлежит одновременно и природной, и социально-экономической сфере. Связывая эти сферы, природные ресурсы обеспечивают их тесное взаимодействие в процессе природопользования.

Было время, когда природные ресурсы рассматривались только в узком, производственном понимании. Например, А.А. Минц к ним относит тела и силы природы, которые могут быть использованы в форме непосредственного участия в материальной деятельности1. В связи с постоянным увеличением перечня используемых человеком свойств природных ресурсов, роста экологической опасности и внимания к экологическим проблемам, стало применяться более широкое толкование понятия "природные ресурсы". Одно из обобщающих их определений принадлежит Н.Ф. Реймерсу, который называет природными ресурсами "природные объекты и явления, используемые в настоящем, прошлом и будущем для прямого и непрямого потребления, способствующие созданию материальных богатств, воспроизводству трудовых ресурсов, поддержанию условий существования человечества и повышающие качество жизни"2.

Ресурсами становятся природные тела, субстанции, свойства, как только они начинают рассматриваться в аспекте принципиальной возможности использования в хозяйственной и иной деятельности человека, для удовлетворения потребностей общества. Большинство ресурсов являются поли 12 функциональными и используются как с производственной целью, так и для формирования экологических условий жизни человека.

Развитие отношений природопользования оказывает влияние на экономический рост государства. В условиях реформируемой экономики сложился рынок природных ресурсов, связывающий потребителей и производителей, позволяя первым получать желаемые блага, а вторым — доход от продажи товаров и услуг. Природные ресурсы отдаются в пользование за определенную плату и становятся факторами производства, принося владельцу доход - ренту.

Важной особенностью ресурсных рынков является то, что ресурсы на них приобретаются с целью производства. Когда ресурсы приобретаются на рынке и включаются в процесс создания товаров и услуг, они становятся факторами производства. Хозяйствующие субъекты применяют факторы в производстве своей продукции; следовательно, спрос на ресурсы определяется спросом на производимые ими товары и услуги. Поэтому, на рынках ресурсов существует производный спрос, т.е. зависящий не от самого ресурса, а от той продукции, которую при помощи его можно выпускать.

В процессе развития общества постоянно возникают противоречия между возрастающими потребностями людей и ограниченными возможностями биосферы, природных ресурсов по их удовлетворению. Исследуя воздействие человеческой деятельности на природу, К. Маркс отмечал, что люди вступают в определенные связи и отношения, и только в рамках этих общественных связей и отношений существует их отношение в природе3.

## Действующая система налоговых платежей за природные ресурсы

Современная российская система налогов и платежей за пользование природными ресурсами включает в себя следующие элементы:

1) налог на добычу полезных ископаемых (9,4% в консолидированном бюджете в 2004 году);

2) платежи за недропользование (0,00075%):

а) разовые платежи за пользование недрами при наступлении опреде

ленных событий, оговоренных в лицензии,

б) регулярные платежи за пользование недрами,

в) плата за геологическую информацию о недрах,

г) сбор за участие в конкурсе (аукционе),

д) сбор за выдачу лицензий;

3) водный налог (0,21%);

4) плата за лесопользование (0,08%);

5) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (0,16%);

6) плата за загрязнение окружающей природной среды (0,24%);

7) земельный налог и арендная плата (0,81%);

8) экспортные (вывозные) пошлины на нефть и природный газ (поступают в валютный резерв и Стабилизационный фонд Правительства РФ).

Следует отметить, что действующая в настоящее время система платежей за пользование природными ресурсами, отличаясь сложностью специфичностью, объединяет ряд федеральных, региональных и местных налогов, большинство из которых до сих пор не имеют полного и определенного налоговым законодательством правового статуса, что существенно усложняет порядок их исчисления и внесения в бюджет. Кроме того, нам не совсем понятна логика законодателей, исключивших с 1 января 2005 года большую часть налогов на природные ресурсы из Налогового кодекса (налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, лесной налог, экологический на 69 лог, экспортную таможенную пошлину), вероятнее всего это жесткое лоббирование чьих-то интересов. Поэтому следует пересмотреть данные изменения, то есть возвратить названные налоговые платежи в перечень налогов и сборов Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим подробнее особенности организации взимания названных платежей за основные виды природных ресурсов.

Налоги и сборы, уплачиваемые при пользовании недрами.

В ранее действовавшей системе налогообложения при пользовании недрами применялись три налоговых платежа: плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ОВМСБ), акциз на нефть и стабильный газовый конденсат.

Несколько подробнее остановимся на ранее существовавших платежах за пользование недрами и отчислениях на воспроизводство минерально-сырьевой базы как платежах, дававших основную долю поступлений от ресурсных платежей.

Платежи за пользование недрами взимались в форме разовых взносов и (или) регулярных платежей в течение срока реализации предоставленного права. Регулярные платежи определялись как доля от стоимости добытого минерального сырья с учетом сверхнормативных потерь при добыче полезных ископаемых. Порядок и условия взимания платежей за пользование недрами, критерии определения ставок устанавливались Правительством РФ по каждому месторождению в отдельности. Окончательные размеры этих платежей уточнялись при предоставлении лицензии на пользование недрами. Кроме того, при определенных условиях недропользователям предоставлялся достаточно широкий спектр льгот в виде освобождения от уплаты вышеуказанных платежей.

## Развитие системы налогообложения добычи и экспорта полезных ископаемых

В последнее время в нашей стране тема горной ренты перешла в разряд не столько экономических, сколько политических дискуссий. Вся полемика свелась лишь к одному - можно ли через систему налогообложения изъять дополнительные денежные средства в бюджет государства и в каком размере74? При этом участники дискуссии, манипулируя разными цифрами (от 1 до 30 и более млрд. долл.75), предлагают для этого либо дифференцировать и усилить фискальную направленность налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), либо использовать особый налоговый инструментарий (например, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов).

Какие же меры следует предпринять в рамках совершенствования налогообложения недропользования? В качестве приоритетных направлений политики налогового реформирования в области добычи и экспорта полезных ископаемых можно предложить поэтапное решение следующих вопросов.

Во-первых, мы уже ранее отмечали, что НДС, как косвенный налог, оказывает дополнительное к НДПИ инфляционное давление на экономику. Поэтому считаем целесообразным отменить НДС в отраслях добывающей промышленности.

Во-вторых, с точки зрения структуры специального налогообложения в настоящее время можно использовать, по-видимому, два налога: НДПИ и налог на дополнительные доходы.

На наш взгляд, с одной стороны, природная рента, точнее, ее часть, составляющая абсолютную ренту, конечно, может выступать в качестве налога, например, в виде НДПИ, регулирующего отношения между государством и недропользователем за право пользования последним созданным природой месторождением вне зависимости от его качества.

Указанный налог платят все недропользователи. Однако его размер должен быть таким, чтобы были обеспечены потребности страны в данном полезном ископаемом и осуществлялось простое воспроизводство минерально-сырьевой базы страны. При этом если рассматривать НДПИ как форму изъятия абсолютной ренты, то вполне оправданы его (плоские) налоговые ставки, дифференцированные только по видам добываемых полезных ископаемых в зависимости от средней рентабельности их добычи.

С другой стороны, природная рента, а именно ее дифференциальная часть, представляет собой дифференцированный рентный платеж, устанавливающий взаимные обязательства государства и недропользователя по поводу участия последнего в эксплуатации лучших месторождений. Взаимные обязательства проявляются в том, что дифференциальная рента в виде налога на дополнительный доход изымается у недропользователя и направляется во внебюджетные фонды государства, например, для обеспечения потребности страны в расширенном воспроизводстве ее минерально-сырьевой базы и другие социально значимые цели.

Кроме того, в настоящее время в России принят механизм частичного изъятия ценовой ренты, во-первых, при помощи экспортных пошлин и, во-вторых, за счет увеличения потонной ставки НДПИ на коэффициент, учитывающий рост мировых цен на нефть. Это приводит к изъятию ценовой ренты двумя разными налогами (ценовой фактор при налогообложении добытой нефти учитывается дважды - при корректировке на изменение мировых цен ставки налога на добычу нефти и в ставке экспортной пошлины на нефть, получается, что каждая тонна экспортной нефти пересчитывается на индекс мировых цен два раза), что противоречит принципам построения налоговой системы.

Если рассматривать НДПИ как механизм изъятия абсолютной ренты, то действующая сегодня ставка налога на добычу (419 руб. за 1 тонну добываемой нефти), по нашему мнению, не должна рассчитываться с учетом Кц, т.е. из механизма исчисления налоговых ставок при налогообложении добычи нефти следует исключить коэффициент, корректирующий ставку на уровень мировых цен на нефть.

Ценовая рента должна изыматься в бюджет только через экспортную пошлину. Здесь следует отметить несовершенство российского законодательства в области экспорта, в частности, практически на все необработанные природные ресурсы (природное сырье) экспортные (вывозные) пошлины или отсутствуют, или намного ниже экспортных пошлин на обработанное сырье. Фактически это приводит к тому, что из России вывозятся меха, необработанные алмазы, сырой лес и т. д., а затем мы импортируем готовые изделия из нашего же сырья, но уже по ценам, в разы превышающим цены на сырье. В этой связи мы предлагаем следующее: во-первых, установить более высокие ставки экспортных пошлин на необработанное природное сырье, а, во-вторых, ввести порядок законодательного установления ставок экспортных пошлин. В настоящее время ставки вывозных (экспортных) таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ, что провоцирует субъективизм. Необходим единый порядок установления ставок обычных налогов и экспортных пошлин, т.е. ставки последних должны только разрабатываться Правительством РФ, а утверждаться Государственной Думой РФ.

Давно уже настало время решить проблему стимулирования разработки малодебитных нерентабельных месторождений и скважин. Отсутствие в НДПИ механизма скидок на истощение недр является причиной консервации низкодебитных скважин и приостановки работ на низкорентабельных месторождениях.