

## Налог на добычу полезных ископаемых и рациональное использование природно-ресурсной базы при разработке месторождений золота

© 2009 С.А. Мясоедов

Дальневосточный государственный аграрный университет

Практика применения налога на добычу полезных ископаемых имеет свои положительные и отрицательные моменты. Фискальная направленность налога является очевидной. Доходы, получаемые от разработки месторождений полезных ископаемых, составляют не только прибыль, созданную недропользователем, но и доход, полученный не от эффективного использования средств и предметов труда, а за счет лучших характеристик месторождения, т.е. рентный доход, который должен изыматься собственником недр - государством. Рациональное использование ресурсов и полнота изъятия рентного дохода у недропользователей вызывают множество вопросов как у практиков, так и у ученых.

*Ключевые слова:* налог на добычу полезных ископаемых, природно-ресурсная база, разработка месторождений золота, дифференциальная рента.

Как было отмечено в предыдущих публикациях на страницах данного журнала, основное противоречие между практикой применения налога на добычу полезных ископаемых и теорией дифференциальной ренты заключено в выборе объекта налогооблагаемой базы налога и в отсутствии дифференцированного подхода при определении ставки налога. В общем, можно признать факт, что в системе налогообложения золотодобывающих предприятий Российской Федерации отсутствуют налоги и платежи, изымающие дифференциальную золотую ренту.

Согласно действующему механизму, золотодобывающее предприятие независимо от того, получило ли оно добавочный доход на вложенный капитал в разработку месторождений золота или нет, обязано уплатить налог на добычу полезных ископаемых. "... Прибыль представляет тот фонд, из которого берется всякая рента. Нет такой ренты, которая в какое-то время не составляла бы прибыли"<sup>1</sup>. При действующей системе ресурсного налогообложения в золотодобывающей промышленности Российской Федерации все виды рент перекладываются на потребителя. Именно общество, как собственник недр, согласно теории ренты и мировой налоговой практике, в лице государства должно получать рентный доход. Применяемая система ресурсного налогообложения золотодобывающей промышленности России приводит к повышению себестоимости отечественного золота и снижению его конкурентоспособности на мировом рынке (табл. 1).

Налогооблагаемой базой налога на добычу полезных ископаемых, уплачиваемого золотодобывающими предприятиями Российской Федерации, согласно ст. 340 Налогового кодекса Российской Федерации, является стоимость добытых полезных

ископаемых, рассчитанная, как правило, исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого, т.е. выручка.

Интересным представляется тот факт, что налог на добычу полезных ископаемых *при постатейном* рассмотрении его налогооблагаемой базы, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, *взимается в 6% с налогооблагаемой базы единого социального налога, 6% с 26%, исчисленного к уплате единого социального налога, 6% с суммы исчисленного к уплате в бюджет транспортного налога, 6% с суммы прибыли и 6% с большей части налогооблагаемой базы налога на прибыль золотодобывающих предприятий.*

**Таким образом, себестоимость золота возрастает не за счет экономически обоснованных затрат.**

*Подобная ситуация в системе ресурсного налогообложения, однозначно, ухудшает конкурентоспособность продукции отечественных недропользователей в целом и золотодобывающих предприятий России в частности. Поэтому требуется трансформация системы ресурсного налогообложения, в том числе за счет изменения налогооблагаемой базы налога на добычу полезных ископаемых с выручки на прибыль золотодобывающих предприятий.*

Действующий налоговый механизм расчета налога на добычу полезных ископаемых слабо стимулирует золотодобывающие предприятия на разработку трудноизвлекаемых, исчерпаемых полезных ископаемых, на внедрение новой техники и применение новых технологий.

По нашему мнению, основной причиной отсутствия стимулов является то, что при расчете налога не учитывается уровень затрат предприятия при создании и разработке новой техники, внедрении инновационных технологий, затрат на разра-

<sup>1</sup> Рикардо Д. Сочинение. М., 1955. Т. 3. С. 161.

Таблица 1. Свод налогооблагаемых баз ресурсных налогов и платежей золотодобывающих предприятий России

Налогооблагаемая база	Налог на добычу полезных ископаемых	Плата за геологическую информацию о недрах	Регулярные платежи за пользование недрами	Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии	Сбор за участие в конкурсе (аукционе)	Сбор за выдачу лицензий
Выручка	+					
В том числе	6%					
себестоимость по основным статьям:						
а) заработная плата						
б) отчисления от фонда заработной платы ЕСН (единый социальный налог) 26%						
в) затраты по содержанию основных средств, включая амортизацию						
г) материальные затраты						
д) общехозяйственные и общепроизводственные затраты, включая транспортный налог						
е) прочие						
Планируемая прибыль						
от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую мощность добывающей организации				+ 10% минимум		
устанавливается от этапа и стадии геологического процесса и взимается за площадь участка недр			+			
определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату труда привлекаемых экспертов					+	
определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию выдаваемой лицензии						+

ботку трудноизвлекаемых или близко находящихся к уровню рентабельности участков месторождений. Подобные затраты увеличивают себестоимость и, следовательно, абсолютную величину выручки, т.е. увеличивают налогооблагаемую базу налога на добычу полезных ископаемых. Таким образом, золотодобывающее предприятие не заинтересовано в снижении своих затрат за счет разработки и внедрения иногда рискованных инновационных решений, поскольку при определении налогооблагаемой базы не учитывается уровень прибыли, не сравнивается выручка с затратами, т.е. налогооблагаемой базой является выручка, а не прибыль.

Выручка, которая признается налогооблагаемой базой налога на добычу полезных ископаемых, несомненно, будет значительной, поскольку золотодобыча является энергозатратным, трудоемким, ресурсоемким производством и требует значительных финансовых вложений.

Данный факт обеспечивает государству стабильный и практически планомерный уровень по-

ступлений в бюджет. При этом следует отметить, что государство недостаточно участвует в процессе формирования в недропользовании принципов создания равных условий хозяйствования через нивелирования фактора лучшего месторождения по характеристикам и месторасположению. Более того, государство слабо стимулирует через ресурсное налогообложение разработку участков месторождений с более низким содержанием золота, потому что увеличение затрат, связанное с разработкой данного участка, неминуемо приведет к росту себестоимости и снижению прибыли. Следовательно, зачем коммерческому предприятию увеличивать свою себестоимость за счет роста затрат при разработке менее рентабельных месторождений, если налогооблагаемая база налога на добычу полезных ископаемых формируется с выручки, а не с прибыли? Поэтому недропользователям при действующей системе налогообложения экономически целесообразно осваивать участки месторождений только с лучшими характеристиками при минимальном вложе-

нии средств в излечение золота из участков месторождений со сложными горно-геологическими и географо-экономическими характеристиками.

В теории вопроса к главенствующим принципам налогообложения относят: всеобщность, определенность, простоту и удобство, минимальные издержки сбора налогов. В настоящее время наиболее часто ведется речь о принципах законности налогообложения, справедливости налогообложения, экономического обоснования налогов и сборов, презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, определенности налоговой обязанности, единства экономического пространства страны и единства налоговой политики, единства системы налогов и сборов.

Как отмечалось в предыдущих статьях, система ресурсного налогообложения Российской Федерации *слабо отвечает принципу всеобщности в недропользовании* (дискриминационная суть налога на добычу полезных ископаемых в пользу нефтедобывающих и газодобывающих предприятий), *принципу экономического обоснования налога* (налог на добычу полезных ископаемых в качестве налогооблагаемой базы полностью использует налогооблагаемую базу единого социального налога, частично использует налогооблагаемую базу налога на прибыль, взимается с исчисленных к уплате и включенных в себестоимость транспортного налога и единого социального налога), *принципу справедливости* (перекладывается на потребителя продукта добывающих предприятий возмещение рентных налогов и платежей).

Налог на добычу полезных ископаемых не имеет научно обоснованной методики расчета ставки для золотодобывающих предприятий. Отсутствуют экономические расчеты, научно обосновывающие целесообразность установления ставки налога в 6%, а не в 12% или 4%. Практика применения данного налога показывает, что освоение месторождений золота с низким содержанием золота в породе или в песке, месторождений с характеристиками ниже средних прекращается, а для месторождений рудного золота с подобными характеристиками, как правило, и не начинается, зато разработка высокорентабельных месторождений сопровождается необоснованным присвоением значительной величины рентных доходов под видом заработанной прибыли. Следует признать, что налог на добычу полезных ископаемых имеет слабо выраженную рентную сущность. Поскольку невозможно определить, какая величина ренты изымается у недропользователя - абсолютная или дифференциальная, - ставка является стабильной, устанавливается без учета каких-либо индивидуальных характеристик месторождений золота, без учета общемировых тенденций.

Система ресурсного налогообложения выполняет свою главную фискальную функцию и обеспечивает стабильность поступления доходов в кон-

солидированный бюджет страны при достаточной простоте исчисления основного ресурсного налога - налога на добычу полезных ископаемых. Однако сложившаяся ситуация в системе налогообложения недропользователей неминуемо приводит к резкому расслоению общества, к возникновению таких явлений, как приобретение за рубежом футбольных клубов, замков, яхт, газет, при одновременном тяжёлом существовании пенсионеров, при выплатах по тарифным ставкам учителям, преподавателям, врачам, работникам культуры на грани прожиточного минимума. Подобные факты потенциально несут угрозу безопасности любому государству.

Изъятие ренты через систему ресурсного налогообложения может быть реализовано:

- 1) введением одного рентного налога;
- 2) модификацией действующего налога на добычу полезных ископаемых;
- 3) комбинированным изъятием ренты как через налоговые механизмы, так и неналоговые;
- 4) изменением принципа расчета разовых платежей за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- 5) через систему ранговых показателей;
- 6) через схему расчета налога на прибыль;
- 7) посредством схемы прогрессивного налога.

*Следует отметить, что рента должна изыматься либо из балансовой, либо из чистой прибыли, что полностью согласуется с теорией дифференциальной ренты (особенности формирования ренты рассматривались в ранних статьях). Ренту должен платить тот, кто ее необоснованно присваивает, а не потребители - государственные и частные предприятия, для которых подобная ситуация ведет к удорожанию их собственной продукции и снижает ее конкурентоспособность. В конечном итоге ренту платят граждане Российской Федерации, потребители товаров и услуг, в цену которых входит рента. Следуя теории ренты, именно государство, общество, а в итоге граждане России являются получателями горной ренты, а на практике они являются плательщиками ренты.*

*Поэтому определение прибыли недропользователя в качестве налогооблагаемой базы налога на добычу полезных ископаемых, как основного ресурсного рентного налога, представляется необходимым.*

Проведя предложенное исследование действующей системы ресурсного налогообложения, мы считаем, что необходимость реформирования системы налогообложения недропользователей назрела. Несмотря на то, что в средствах массовой информации, в некоторых научных кругах придерживаются мнения, что не представляется возможным вычленив из доходов недропользователей абсолютную ренту, дифференциальную ренту 1 и 2, мы считаем, что сохранять подобную систему ресурсного налогообложения чревато для соблюдения принципов равных условий хозяйствования, спра-

**Таблица 2. Обобщение факторов обязательных в расчете ставок налогов и платежей системы ресурсного налогообложения золотодобывающих предприятий Российской Федерации**

Фактор	Возможный механизм реализации	Возможный эффект
Полнота изъятия рентных доходов Создание равных условий хозяйствования	1. Использование в качестве налогооблагаемой базы рентных налогов прибыль предприятий 2. Дифференциация размера ставок налогов и платежей от горно-геологических и географо-экономических характеристик 3. Установление минимальных и максимальных значений налогов 4. Применение нефиксированной ставки налога на весь период разработки месторождения 5. Периодическая обоснованность переоценки запасов	Снижение уровня диспропорций доходов собственников предприятий, осуществляющих добычу полезных ископаемых на месторождениях с лучшими характеристиками, в сравнении с доходами недропользователей, разрабатывающих месторождения со средними и худшими характеристиками; увеличение уровня доходов в консолидированный бюджет; существенное увеличение расходов на налоговое администрирование; рост конкурентоспособности отечественной продукции
Истощение недр	Введение налоговой скидки на истощение недр	Смягчение социально-экономической ситуации в регионе, рост затрат на администрирование; полнота изъятия полезных ископаемых из недр
Продолжительный временной период работы до выхода месторождения на проектный уровень добычи	Налоговые каникулы	Ускорение процесса освоения месторождения, снижение времени поступления основных налоговых доходов в бюджет
Нанесение существенного экологического урона территориям, на которых ведется разработка полезного ископаемого	1. Предоставление возможности регионам проводить мониторинговые мероприятия в процессе разработки; 2. Выделение на завершающем этапе разработки месторождения доли в структуре рентных поступлений	Смягчение негативных социально-экономических последствий, в дальнейшем возможность хозяйственного использования ранее занятых земель
Применение инновационных, энергосберегающих и ресурсосберегающих методов добычи и способов обработки	Использование в качестве налогооблагаемой базы рентных налогов прибыль предприятий	Рост конкурентоспособности продукции золотодобывающих предприятий за счет снижения себестоимости; обновление производственных мощностей золотодобывающих предприятий
Невозобновляемость запасов золота в недрах	Выделение доли в структуре рентных доходов, направляемой на геологоразведочные работы	Расширение и укрепление геологоразведочной базы страны, рост количества разведанных месторождений

ведливости налогообложения и вопросов национальной безопасности Российской Федерации. Разработки отечественных ученых в сфере горных наук как в советские времена, так и в настоящее время позволяют определять большую часть дифференциальной ренты у недропользователей. *Разработка налоговых механизмов изъятия доходов, полученных от разработки месторождений с лучшими горно-геологическими и географо-экономическими характеристиками, при существующем развитии горной науки представляется решаемой (табл. 2).*

Повышение гибкости системы ресурсного налогообложения в части изъятия рентных доходов должно сопровождаться усилением мониторинга и контроля за выполнением норм и правил пользования недрами, в противном случае при действующей

системе, нормах и правилах недропользования предприятия получают дополнительные льготы.

В стране, в которой всего несколько отраслей приносят стабильный и высокий доход и создают олигархов, одновременно, остальные отрасли недостаточно развиваются, в том числе из-за отсутствия инвестиционных ресурсов, и при этом большинство граждан Российской Федерации имеют низкие доходы, вопрос распределения и изъятия ренты будет являться первостепенным вопросом. Полнота изъятия рентных доходов и их использование будет являться ключевым вопросом не только в момент выборов в законодательные и исполнительные органы власти, но и вопросом национальной безопасности государства - Российская Федерация.

*Поступила в редакцию 12.01.2009 г.*