УДК 336.22

Л.А.НИКОЛАЙЧУК, *канд. экон. наук, ассистент, 9464717@gmail.com*
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», Санкт-Петербург

L.A.NIKOLAYCHUK, *PhD in ec., assistant lecturer, 9464717@gmail.com*
National Mineral Resources University (Mining University), Saint Petersburg

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ДОБЫЧЕ ТВЕРДЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Рассмотрены актуальные вопросы налогообложения при добыче твердых полезных ископаемых. Описаны недостатки действующей законодательной базы, выделены проблемы определения налогооблагаемой базы и дифференциации налога на добычу. Представлены мнения экспертов относительно совершенствования системы налогообложения при добыче твердых полезных ископаемых и обозначены перспективы развития данного направления.

***Ключевые слова*:** налог на добычу полезных ископаемых, твердые полезные ископаемые, проблемы налогообложения.

ACTUAL PROBLEMS OF TAXATION AT MINING OF SOLID MINERALS

Actual problems of taxation at mining of solid minerals have been developed in the paper. There is description of the shortcomings of the lows. Problems of determining the tax base and tax differentiation for production were considered. Opinions of experts in the field of improving the taxation system in the extraction of solid minerals were presented. Prospects for development of this area were identified.

***Key worlds*:** the mineral tax, solid minerals, problems of taxation.

Россия располагает значительными запасами твердых полезных ископаемых. Добыча и переработка твердых полезных ископаемых составляют основу экономики ряда субъектов Российской Федерации.

В условиях рыночной экономики наблюдается снижение реального сырьевого потенциала страны, что вызвано истощением легкодоступных запасов полезных ископаемых, медленным развитием новых технологий в геологоразведочной и горнодобывающей отраслях, невысокой инвестиционной привлекательностью новых месторождений полезных ископаемых, нехваткой высококвалифицированного персонала.

Согласно отчету по основным результатам геологоразведочных работ на твердые полезные ископаемые в 2011 г. и задачах на 2012 г.[*] наблюдается снижение или полное отсутствие темпов прироста объемов добычи по большинству видов твердых полезных ископаемых, резкое ухудшение структуры объектов нераспределенного фонда участков недр (40 % нерентабельные запасы, 30 % гранично рентабельные, 10 % рентабельные, но неликвидные), значительное снижение компенсации добычи приростами запасов, увеличение в государственном балансе доли запасов низкого качества. Недофинансирование геологоразведочных работ на твердые полезные ископаемые за 2009-2012 гг. составило 20 млрд руб., что привело к общим по-

[*] www.rosnedra.gov.ru/article/5730.html

терям государства в размере 10 трлн руб. О затратах на воспроизводство минерально-сырьевой базы за 2009-2012 гг., свидетельствуют следующие данные, млрд руб. (в ценах 2010 г.):

Год	2009	2010	2011	2012
Федеральный бюджет	6,5	5,5	5	3,5
Внебюджетные средства	20,7	19	19,6	20,4
Общий объем финансирования	27,2	24,5	24,6	23,9

Обозначенные проблемы в сфере недропользования вызваны несовершенством нормативно-правовой базы. Стоит отметить, что государственное регулирование воспроизводства минерально-сырьевой базы осуществляется экономическими и административными мерами. Преобладающим инструментом регулирования выступают экономические методы, основным из которых является налогообложение.

В составе налогов, уплачиваемых при добыче полезных ископаемых, особое место занимает налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), введенный в действие с 1 января 2002 г. (гл.26 Налогового кодекса) с целью совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами. Данный налог выплачивается при добыче всех твердых полезных ископаемых, за исключением мела, песка и отдельных видов глины, которые не являются государственной собственностью.

При уплате налога на добычу твердых полезных ископаемых, за исключением угля, налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, которая рассчитывается исходя из цен реализации либо из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При определении стоимости полезных ископаемых, исходя из цен реализации, используется полученная предприятием выручка, которая уменьшается на сумму субсидий из бюджета, если таковые имеются. В отдельных случаях учитывается налог на добавленную стоимость и акцизы, уменьшенные на сумму расходов по доставке. Оценка производится отдельно по каждому виду добытого твердого полезного ископаемого.

В случае отсутствия реализации полезного ископаемого в отчетном периоде, применяется расчетная стоимость добытых полезных ископаемых, которая учитывает следующие виды расходов при добыче: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, расходы на ремонт основных средств, расходы на освоение природных ресурсов и некоторые прочие расходы, определенные Налоговым кодексом.

Ввиду того, что значительная часть твердых полезных ископаемых может быть реализована только после предварительной переработки, ряд недропользователей применяет в качестве налоговой базы метод расчетной стоимости. Возможность применения данного метода вызвала снижение поступлений налоговых платежей в бюджет страны. При использовании расчетной стоимости добытых полезных ископаемых учитываются только затраты на его добычу, что ставит в неравные условия недропользователей, использующих при расчете налоговой базы выручку от реализации полезного ископаемого.

Метод расчетной стоимости ставит в невыгодные условия недропользователей, у которых затраты на добычу полезного ископаемого выше из-за географических и горно-геологических условий. Сумма расходов на добычу не учитывает действительную ценность каждого полезного ископаемого, поэтому различные налогоплательщики в отношении одного и того же полезного ископаемого могут применять различные методы оценки.

В качестве наглядного примера применения различных способов расчета стоимости добытых полезных ископаемых, воспользуемся данными предприятия по добыче известняка и песка*. Предприятие за отчетный налоговый период (месяц) осуществило добычу 30 т известняка и 12 т песка. При условии, что реализация продукции не производилась, определим расходы по добыче песка:

---

* *Грызлова Е.В.* Налог на добычу полезных ископаемых // Налоговый вестник. 2007. № 3.

Gryzlova E.V. The mineral tax // Tax Bulletin. 2007. N 3.

Прямые расходы по добыче полезных ископаемых с учетом остатков незавершенного производства, руб.	7 900
Косвенные расходы, приходящиеся на добытое полезное ископаемое, руб.	13 482,14
Общая сумма расходов по добыче полезных ископаемых, руб.	21 382,14
Доля добытого песка в общем количестве полезного ископаемого	0,2857
Сумма расходов по добыче песка, руб.	6108,88

Расчеты показали, что сумма расходов, а следовательно и расчетная стоимость песка для начисления НДПИ составила 6108 руб. 88 коп. Рыночная стоимость песка за расчетный период 250 руб./т, а расчетная стоимость песка могла составить 3000 руб./т. Таким образом разница между двумя возможными способами расчета стоимости полезного ископаемого очевидна.

Возможность применения расчетной стоимости приводит к тому, что недропользователи применяют инструменты оптимизации налоговых обязательств и занижают стоимостную оценку налогооблагаемой базы за счет трансфертного ценообразования, разработки низкого уровня стандартов предприятия на продукцию, разделения технологических процессов по добыче и производству полезных ископаемых, занижения стоимости добытого полезного ископаемого. Необходимо установление четкого перечня расходов, включаемых в расчетную стоимость, а также установление порядка распределения косвенных расходов.

Начальник отдела налогов и доходов от использования природных ресурсов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России М.М.Юмаев предлагает ввести специфические ставки НДПИ. Применение специфических налоговых ставок предлагается в случае отсутствия реализации полезного ископаемого в налоговом периоде. Данное мероприятие может упростить порядок расчетов налога[*].

Согласно «Основным направлениям налоговой политики на 2011 год и плановый период 2012 и 2013 годов» с учетом опыта применения специфических ставок налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля ответственными ведомствами планируется разработка предложений об установлении специфических ставок по иным видам твердых полезных ископаемых. Кроме того, Правительство планирует разработку ставок налога на добычу для полезных ископаемых, доля экспорта которых превышает 50 %, в зависимости от мировых цен на соответствующие полезные ископаемые.

В особом порядке определяется стоимость добытых драгоценных металлов и драгоценных камней. Так, оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из цен реализации химически чистого металла.

Одним из актуальных вопросов при исчислении налога на добычу твердых полезных ископаемых является само понятие полезного ископаемого. Полезное ископаемое определено как продукция, которая содержится в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье и соответствует определенным стандартам. Таким образом, исчисление налогооблагаемой базы должно осуществляться в отношении продукции, полученной из минерального сырья, стоимость которой гораздо выше стоимости самого минерального сырья. При этом зачастую определить стоимость сырья без первичной обработки бывает невозможным, что делает полезное ископаемое продукцией обрабатывающей промышленности. Таким образом, возникает вопрос, что считать первичной продукцией.

В связи с имеющимися проблемами при использовании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого недропользователи регулярно судятся с государственными органами. Это привело к тому, что в 2007 г. было принято постановление Пленума Высшего арбитражного суда о том, что объектом налогообложения НДПИ должно признаваться сырье, не подвергнутое после добычи из недр последующим операциям переработки (очистка от примесей, измельче-

[*] *Юмаев М.М.* Стоимостная оценка полезных ископаемых в целях налогообложения // Финансы. 2009. № 9.

Iumaev M.M. Valuation of mineral resources for tax purposes // Finance. 2009. N 9.

ние, насыщение и т.д.). Таким образом, объектом налогообложения признается минеральное сырье, что недропользователи считают необоснованным.

Анализ Налогового кодекса и судебной практики показал, что определять вид добытого полезного ископаемого необходимо основываясь на стандартах, принятых на данный вид полезного ископаемого, а также на техническом проекте разработки месторождения, который и определяет конечный продукт разработки месторождения.

Недостатком налогообложения при добыче твердых полезных ископаемых является отсутствие дифференциации налога на добычу по горно-геологическим и географо-экономическим факторам, также по степени выработанности месторождений. Самым простым и действенным фактором дифференциации налога на добычу является степень выработанности месторождения, что подтверждается положительным опытом реформирования налогообложения при нефтедобыче.

Введение дифференциации налога на добычу полезных ископаемых позволит наиболее полно извлекать запасы полезных ископаемых, что увеличит налоговые поступления в бюджет и повысит уровень воспроизводства минерально-сырьевой базы.

Стоит отметить, что в настоящее время ведутся работы по разработке правил дифференциации НДПИ при добыче твердых полезных ископаемых. Так, с 1 апреля 2011 г. введена дифференциация налога по углю в зависимости от вида и степени опасности добычи, что снизило налоговую нагрузку на отрасль. Также в ходе заседания Президиума Госсовета РФ в ноябре 2012 г. В.Путин предложил проработать вопрос об освобождении от НДПИ на 10 лет при вложении недропользователями инвестиций в разработку месторождений в размере более 500 млн руб. в Забайкалье и на Дальнем Востоке*. Данная норма позволит развивать малоосвоенные, отдаленные регионы, их инфрастурктурную и социальную составляющие.

Ряд специалистов, как недостаток налога на добычу полезных ископаемых при добыче твердых полезных ископаемых, отмечают налоговый период, который составляет один месяц. Неравномерное осуществление горно-добывающих работ сказывается отрицательно на объемах добычи и реализации сырья в определенные периоды, что приводит к неравномерности платежей налога на добычу полезных ископаемых. Расходы по добыче могут накапливаться длительное время, при этом в налоговую базу включаются только расходы, произведенные за месячный налоговый период, и сумма этих расходов может оказаться нулевой, либо весьма незначительной.

Таким образом, необходимо совершенствовать налоговое законодательство в части методов налогооблобложения и определения стоимости полезных ископаемых. Предлагается внести поправки в расчеты стоимости добытых полезных ископаемых, конкретизировать понятие полезного ископаемого в Налоговом кодексе, дифференцировать НДПИ в зависимости от степени выработанности. Для недропользователя существенное значение имеет создание однозначных процедур управления в отношении его деятельности, что предполагает использование экономических методов стимулирования и гарантирует равные конкурентные условия хозяйствования.

* http://ria.ru/economy/20121129/912794145-print.html