

**Ключевые слова:**

горная рента, добыча полезных ископаемых, минеральное сырье, налоговая нагрузка, Налоговый кодекс, НДС, переработка полезных ископаемых, распределение налоговых изъятий, рента добычи, рента переработки, рентные доходы, специфические ставки НДС, налог на дополнительный доход

**М. М. Юмаев**, к. э. н.,

доц. Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, начальник отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России (e-mail: [mmu2002@amik.ru](mailto:mmu2002@amik.ru))

# Горная рента: распределение налоговой нагрузки между добычей и переработкой

*В настоящее время в Российской Федерации изъятие горной ренты осуществляется посредством налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, а также неналоговых платежей. Кроме того, часть доходов минерально-сырьевого комплекса изымается в пользу государства посредством таможенных пошлин. Вместе с тем существующую систему налогообложения добычи полезных ископаемых нельзя считать в полной мере рентоориентированной.*

В сфере нефтедобычи имеет место чрезмерное налогообложение, изъятие у предприятий, имеющих высокий уровень удельных затрат на добычу и не экспортирующих нефтяное сырье, не только сверхприбыли, но и нормальной прибыли<sup>1</sup>. При добыче же твердых полезных ископаемых частными инвесторами присваивается значительная доля потенциальных государственных доходов. Причина — порядок, не соответствующий общим принципам определения налоговой базы и применения налоговых ставок, а именно — определение налоговой базы исходя не из действительной стоимости полезного ископаемого, а из суммы затрат на его

---

<sup>1</sup> Вместе с тем следует иметь в виду, что часть нагрузки возвращается государством в нефтяную отрасль в виде так называемой субсидии нефтепереработке вследствие разницы между величиной вывозной таможенной пошлины на нефть и величиной вывозных таможенных пошлин на нефтепродукты.

добычу. Такой результат достигается путем смещения момента формирования добавленной стоимости с добывающего на перерабатывающее производство, например, путем разработки стандартов, по сути, на минеральное сырье, юридическим разделением единого технологического цикла на стадии добычи и переработки полезного ископаемого и т. д.

Соответственно, в отраслях промышленности по добыче иных полезных ископаемых налоговая нагрузка существенно ниже, чем в отраслях по добыче углеводородного сырья (табл. 1).

Таблица 1

**Величина фискальной нагрузки  
в отраслях минерально-сырьевого сектора**

	Сумма поступивших налогов и вывозных таможенных пошлин, млрд руб.*	Отгружено товаров собственного производства, млрд руб.**	Фискальная нагрузка, %
Добывающая промышленность	1893,9	6114	61,90
В том числе:			
добыча нефти и газа	3620,3	5355	67,61
добыча прочих полезных ископаемых	164,3	759	21,65

\* По данным ФНС России и Федерального казначейства.

\*\* По данным Росстата.

В связи с этим актуальной является проработка вопроса оптимизации налогообложения отдельных горнодобывающих отраслей, в т. ч. путем распределения величины налоговых изъятий между добывающим и перерабатывающим (обрабатывающим) производствами.

**ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕНТНЫХ ДОХОДОВ  
В ГОРНОЙ ДОБЫЧЕ**

В экономической теории под горной рентой понимается доход, полученный на стадии горной добычи, без учета дохода от продукции, произведенной из полезных ископаемых на последующих стадиях, — как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности. Этот доход определяется как фактом наличия такого ресурса (абсолютная горная рента), так и различиями в запасах, структуре, кондициях полезных ископаемых и условиях разработки месторождений полезных ископаемых (дифференциальная горная рента).

Ряд ученых в структуре горной ренты выделяют следующие ренты: продуктивности, качества, положения, технологическую. Например, В. Крюков и С. Ковалев характеризуют горную ренту как дополнительный доход, получаемый на месторождениях с меньшими издержками добычи за счет лучших горно-геологических условий или за счет пионерного применения экономически эффективных технологий переработки минерального сырья<sup>2</sup>. Ренту положения ученые определяют как дополнительный доход, получаемый за счет близости месторождения полезных ископаемых к рынкам сбыта, а ренту качества — как дополнительный доход от эксплуатации месторождений с лучшими качественными характеристиками добываемой нефти, которая, соответственно, реализуется по более высокой цене.

<sup>2</sup> Крюков В. А., Ковалев С. Ю. Проблема денежной оценки рентной составляющей в стоимости месторождений углеводородов: учет возможных изменений институциональных условий. — Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2005.

Объектом горной ренты является полезное ископаемое — продукция горной добычи. В текущих условиях налогообложения добычи полезных ископаемых в качестве продукции горной добычи достаточно четко определена нефть обессоленная, обезвоженная и стабилизированная. По твердым полезным ископаемым ясности в определении продукции горной добычи и, соответственно, места образования горной ренты нет. Так, в качестве добытого полезного ископаемого пп. 4 п. 2 ст. 337 Налогового кодекса РФ (НК РФ) определены **товарные руды**, понятие которых в нормативных правовых актах отсутствует.

Металлические руды в ходе технологического процесса подвергаются не только операциям по извлечению из недр, но и дроблению, измельчению, физическому и химическому воздействию, в результате которого производится продукция с более высоким содержанием полезного компонента, т. н. концентраты. Ряд горнодобывающих предприятий в качестве конечной продукции производит и химически чистый металл в слитках, чушках и т. п. В то же время в целях налогообложения продукция, полученная в результате обогащения или технологического передела и относящаяся к продукции обрабатывающей промышленности, не может рассматриваться как добытое полезное ископаемое.

Горнодобывающие предприятия реализуют не собственно металлические руды, а продукцию, произведенную из них, — как правило, концентраты. Соответственно, при отсутствии этапа реализации руды налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) определяется не на основе действительной стоимости минерального сырья, а как сумма затрат на добычу полезного ископаемого, что предусмотрено ст. 340 НК РФ. При таком порядке нарушается принцип справедливого налогообложения, поскольку при прочих равных условиях добыча сырья в сложных условиях, а следовательно, с более высокими затратами ведет к более высокому уровню налога<sup>3</sup>.

Иной позиции по вопросу определения объекта обложения НДПИ при разработке месторождений твердых полезных ископаемых придерживались российские налоговые органы, а именно: в качестве полезного ископаемого они рассматривали продукцию — результат разработки месторождения, в т. ч. и реализуемые концентраты, понимая под ними товарные руды. Неоднозначность понятия «товарные руды» и многочисленные споры налогоплательщиков с налоговыми органами по этому вопросу привели к необходимости толкования подходов к определению объекта обложения НДПИ Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации (ВАС РФ). В Постановлении от 18.12.2007 № 64 ВАС РФ разъяснил, что по общему правилу к операциям по добыче полезных ископаемых не относятся измельчение, дробление, очистка от примесей.

Соответственно, полезным ископаемым является не концентрат, а руда, извлеченная из недр и не подвергнутая вышеуказанным операциям. В связи с принятием ВАС РФ такого решения преимущественное распространение приобрел не имеющий экономического обоснования метод определения налоговой базы исходя из расчетной стоимости, который не учитывает действительную ценность полезного ископаемого (даже в форме рентабельности производства)<sup>4</sup>. Это означает, что рентный доход

---

<sup>3</sup> Впрочем, расчетный метод оценки стоимости добытых полезных ископаемых позволяет экономить на налоге на прибыль организаций тем больше, чем больше сумма затрат на добычу, поскольку сумма НДПИ учитывается в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций.

<sup>4</sup> По платежам за добычу полезных ископаемых, взимавшимся до введения НДПИ, проблема налогообложения добычи при реализации продукции более высокой степени технологического передела (концентратов и т. п.) решалась применением понижающего коэффициента к ценам реализации такой продукции. Этот коэффициент определялся как отношение себестоимости добытого полезного ископаемого к себестоимости продуктов его передела. По отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы при отсутствии реализации первого товарного продукта в целях налогообложения использовалась себестоимость первого товарного продукта, скорректированная на рентабельность предприятия.

от добычи такого сырья при установлении налога не учитывается (учитывается доход в пределах величины затрат на добычу), соответственно, имеет место недостаточное изъятие рентных доходов.

На наш взгляд, рентные доходы применительно к НДС необходимо рассматривать как доходы от реализации руды, полезных компонентов, концентратов и иной продукции, произведенной добывающими предприятиями из полезных ископаемых. Поскольку операции с добытым минеральным сырьем де-факто признаются технологическим переделом, результат которого не является объектом обложения НДС, то, по нашему мнению, справедливо говорить о необходимости изъятия ренты на стадии обогащения и осуществления иных операций, которые относятся к обрабатывающей промышленности.

### **СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К РЕНТНОМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ**

По мнению ряда ученых, проблему распределения ренты между государством и инвестором можно решить путем введения единого рентного налога, который четко отражал бы рентную природу этого платежа, обладал способностью достаточно гибко учитывать динамику мировых цен на продукцию горнодобывающей промышленности и тем самым выполнял не только фискальную, но и стимулирующую функцию.

Так, А. В. Ефимов обосновывал введение единого рентного налога при добыче нефти взамен трех действовавших до 2002 г. налогов и платежей: акциза на нефть и газовый конденсат, платы за право на добычу полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ОВМСБ), — а также таможенной пошлины<sup>5</sup>.

По мнению ученого, единый рентный налог мог бы стать более гибким инструментом ресурсного налогообложения, т. к. он адекватно реагирует на локальные изменения условий добычи нефти на конкретных месторождениях и учитывает уровень мировых цен. Предлагались: единая для всех нефтедобывающих предприятий процедура назначения и пересмотра ставки налога, причем применительно к каждому конкретному месторождению и конкретным условиям формирования минимально необходимой компенсации затрат; единая для всех российских предприятий нефтедобычи минимальная норма изъятий этого налога, которая зависит только от конъюнктуры цен на нефть в течение налогового периода и обеспечивает, с одной стороны, достаточно высокий инвестиционный интерес нефтяных компаний, а с другой — позволяет существенно пополнить доходную базу бюджетов всех уровней.

Вместе с тем введенный с 2002 г. единый НДС, в т. ч. и для нефтедобывающих организаций, нельзя признать полностью отвечающим принципам рентного налогообложения ни по отношению к нефти, ни тем более по отношению к твердым полезным ископаемым. Сохранились таможенные пошлины, система налоговых ставок по твердым полезным ископаемым не учитывает реальные условия добычи, не стимулирует проведение геологоразведочных работ.

Что касается добычи нефти, то здесь существует гарантированный объем рентного дохода государства, который зависит от уровня мировых цен на нефть, в дополнение к экспортным пошлинам. До 1 января 2007 г. НДС не учитывал доходность того или иного месторождения или типа добываемой нефти. В настоящее время дифференциация налогообложения нефтедобычи реализована в форме льгот по четырем критериям —

---

<sup>5</sup> Ефимов А. В. *Налогообложение недропользования (на примере нефтедобывающей промышленности)*. — М.: Хроникер, 2001.

выработанность запасов, стадия разработки (начальная, завершающая), географо-экономическое местонахождение месторождения и вязкость нефти<sup>6</sup>.

Но для тех горнодобывающих предприятий, которые эксплуатируют низкорентабельные месторождения, налог, относимый на финансовые результаты, увеличивает себестоимость добычи полезных ископаемых, приводит к снижению уровня добычи, убыткам и финансовому банкротству.

Для другой, гораздо меньшей части налогоплательщиков, ведущих добычу на рентабельных месторождениях, налоги при использовании сырьевых ресурсов хотя и увеличивают себестоимость, но незначительно. За счет лучшего качества запасов и местоположения месторождений у предприятий и образуется рентный доход. Государство как собственник ресурсов должно полностью изымать рентный доход, но, как уже отмечено выше, посредством НДСП осуществляется его частичное изъятие; кроме того, НДСП не отвечает рентной природе горного дохода и не обеспечивает изъятия сверхнормативной прибыли.

В результате доходы консолидированного бюджета, которые более чем на одну пятую формируются за счет НДСП, в субъектах, в которых осуществляется добыча преимущественно твердых полезных ископаемых, существенно занижаются. В табл. 2 приведены объемы налоговых поступлений в 2001 и 2002 гг. по отдельным субъектам Российской Федерации.

Таблица 2

**Сравнение платежей за пользование недрами  
при добыче полезных ископаемых в 2001 г. и поступлений НДСП в 2002 г.**

Субъект РФ	Основные виды полезных ископаемых, добываемых на территории РФ	Платежи за пользование недрами в 2001 г., млн руб.	НДСП в 2002 г., млн руб.	Изменение поступлений, % (прирост [+], снижение [-])
Российская Федерация		130 930	275 360	110,3
В том числе:				
Центральный федеральный округ		1268	408	-67,8
Белгородская область	Железные руды	329	139	-57,8
Северо-Западный федеральный округ		7168	10 519	46,7
Ленинградская область	Строительное сырье	99	77	-22,2
Мурманская область	Руды цветных, редких, черных металлов, апатит	451	437	-3,1
Ненецкий АО	Углеводороды	1681	2842	69,1
Южный федеральный округ		3317	6826	105,8
Республика Калмыкия	Строительное сырье	158	82	-48,1
Чеченская Республика	Углеводороды	312	1005	222,1
Приволжский федеральный округ		26 211	55 584	112,1
Кировская область	Строительное сырье	20	7	-65,0
Оренбургская область	Углеводороды	3345	8069	141,2

<sup>6</sup> С 1 января 2011 г. в целях дифференциации налогообложения предполагается использовать критерий величины начальных извлекаемых запасов.

Субъект РФ	Основные виды полезных ископаемых, добываемых на территории РФ	Платежи за пользование недрами в 2001 г., млн руб.	НДПИ в 2002 г., млн руб.	Изменение поступлений, % (прирост [+], снижение [-])
Уральский федеральный округ		73 818	182 676	147,5
Ханты-Мансийский АО	Углеводороды	50 761	139 105	174,0
Ямало-Ненецкий АО	Углеводороды	22 117	42 422	91,8
Сибирский федеральный округ		10 353	15 915	53,7
Республика Хакасия	Драгоценные металлы	174	103	-40,8
Красноярский край	Цветные, драгоценные металлы	4127	1515	-63,3
Кемеровская область	Угли	2257	1411	-37,5
Томская область	Углеводороды	2566	7209	180,9
Дальневосточный федеральный округ		8794	8053	-8,4
Республика Саха (Якутия)	Драгоценные камни	6086	4388	-27,9
Хабаровский край	Драгоценные металлы	410	400	-2,4
Сахалинская область	Углеводороды	606	1841	203,8

Источник: данные ФНС России. См. также: Юмаев М. М. Ресурсные и имущественные налоги, сборы и платежи: итоги и перспективы // Налоговая политика и практика. — 2007. — № 2; Павлова Л. П., Юмаев М. М. Налогообложение твердых полезных ископаемых: практика и перспективы. — М.: Право-ТЭК, 2010.

Предложения по использованию рентных принципов в налогообложении в части углеводородного сырья, а также твердых полезных ископаемых вносились и Л. Г. Хазановым<sup>7</sup>. В частности, предусматривалось широкое использование налогового режима при выполнении договоров концессий участков недр, находящихся в благоприятных условиях, с уплатой постоянных роялти и единого концессионного налога в зависимости от динамики цен на концессионную продукцию. Предлагался также альтернативный вариант единого горного налога, заменяющего большинство действующих налогов (включая НДС, налог на прибыль и налог на имущество), с корректировкой на условия разработки месторождений.

В мировой практике в целях изъятия ренты используются различные механизмы. Это и общие налоги на прибыль и доход, и специальные налоги на добычу полезных ископаемых, в т. ч. роялти, и акцизы. В отдельных странах используется также налог на запасы полезных ископаемых, который стимулирует вовлечение запасов в разработку.

### **РАЗВИТИЕ РЕНТНОГО ПОДХОДА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОБЫЧИ ТВЕРДЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ**

По мнению автора, понятие горной ренты не ограничивается рентными доходами, полученными от реализации добытого полезного ископаемого, и в качестве элемента горной ренты нужно рассматривать и те доходы, которые получены от реализации продукции переработки полезного ископаемого, в т. ч. за счет более низких издержек производства продукции перерабатывающей (обрабатывающей) промышленности, различного

<sup>7</sup> Хазанов Л. Г. Налогообложение организаций минерально-сырьевого комплекса в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М.: Всероссийский заочный финансово-экономический институт, 2005.

качества исходного сырья и конечной продукции, различий в применяемых технологиях и т. п. (такие доходы условно можно назвать **рентой переработки**).

Поэтому отмеченное выше искусственное, в целях минимизации НДС, разделение операций по извлечению минерального сырья из недр, его первичной обработке и производству продукции, которая согласно общероссийским классификаторам видов экономической деятельности, продукции и услуг относится к добывающей промышленности, но в силу правоприменительной практики признана продукцией обрабатывающей промышленности, требует совершенствования механизма НДС и перераспределения налоговых изъятий, причем не только между этапами добывающего производства, но и между добывающим и обрабатывающим производствами.

Основой для разграничения понятий «добыча полезных ископаемых» и «переработка (обработка) полезных ископаемых» в целях определения величины изъятий должны являться свойства конкретной продукции. Так, в горнодобывающей промышленности не используются непосредственно такие свойства полезного ископаемого или полезного компонента, как твердость, теплопроводность, электропроводность, ковкость, потребительская ценность и др. Указанные свойства и качества компонента воплощаются в продукции переработки (обработки) полезного ископаемого.

Сравним золотосодержащий сплав Доре, получаемый как конечный продукт горнодобывающего производства, и золото, полученное после аффинажа (очистки от примесей). Указанный сплав, безусловно, имеет ценность благодаря содержанию драгоценного металла, но только аффинированный металл будет являться продукцией обрабатывающей промышленности, поскольку в этом случае получает признаки товара (потребительскую ценность, возможность служить предметом залога и т. д.), отличные от свойств сплава как товара, производство которого необходимо для удовлетворения спроса ограниченного числа потребителей — предприятий горнодобывающей и перерабатывающей промышленности.

Аналогичное заключение можно сделать и в отношении железа: добывающие предприятия в результате осуществления технологической подготовки производят сырье для предприятий обрабатывающей промышленности с целью последующей его передачи для изготовления конкретной продукции, имеющей спрос благодаря определенным свойствам металла.

В то же время, как показано выше, рентные доходы, образующиеся на стадии последующей переработки и обработки добытых полезных ископаемых, находятся вне сферы действия НДС. В связи с этим логично говорить об изменении структуры НДС либо о введении иных налогов, направленных на изъятие рентных доходов на последующих стадиях переработки полезного ископаемого.

В целом к мерам по совершенствованию НДС, предусматривающим изъятие действительных рентных доходов, можно отнести: введение специфических налоговых ставок; использование при расчете налоговой базы и установлении налоговых ставок мировых цен на твердые полезные ископаемые, котируемые на мировых рынках; дифференциацию налоговых изъятий в зависимости от горно-геологических и географо-экономических факторов; введение специального налога на дополнительные доходы от добычи минерального сырья.

Однако применение большинства предлагаемых инструментов представляется крайне затруднительным по причине сложности расчета твердых налоговых ставок, определения степени влияния разных рентообразующих факторов для дифференциации ставок, а также ввиду различий между производителями по доле экспортируемой продукции.

Учитывая, что основной проблемой налогообложения твердых полезных ископаемых является неадекватность величины налоговых изъятий и величины рентного

дохода, более привлекательным решением может быть компенсация потерь налоговой нагрузки в добыче путем увеличения налоговой нагрузки в переработке (обработке). По экспертным оценкам, применение расчетного способа оценки стоимости добытых металлических полезных ископаемых приводит к занижению фискальных изъятий в два-три раза.

В табл. 3–5 приведены сведения о примерной величине затрат, выручки, налоговой нагрузке при добыче одного вида твердых полезных ископаемых тремя различными горнодобывающими предприятиями (А, Б и В). При этом данные по всем показателям, за исключением выручки, приведены отдельно по добывающему и обрабатывающему (перерабатывающему) производству. Данные по выручке (графа 2) и иным показателям, рассчитываемым с ее использованием (графы 3–6), по добывающему производству не приводятся, поскольку добытое полезное ископаемое проходит стадии глубокого технологического передела и реализуется после производства продукции обрабатывающей промышленности.

Из табл. 3 видно, что в текущих налоговых условиях в совокупности по трем производствам распределение величины налоговой нагрузки между добывающим и обрабатывающим производствами находится в соотношении 1 : 1,5. В то же время расчет НДС производится исходя не из действительной стоимости продукции, а из затрат на добычу, поэтому целесообразно определить расчетную сумму НДС по выручке от реализации конечной продукции горнодобывающего производства.

Таблица 3

**Расчет уровня налоговых изъятий при исчислении НДС  
исходя из затрат на добычу, руб. / ед. изм.**

	Затраты на производство без косвенных налогов, С	Выручка без косвенных налогов, I	Прибыль, P (I – С)	Нормальная прибыль, Pn (С · n, где n = 10 %)	Рентный доход, Pr (P – Pn)	Налог на прибыль по ставке 20 %	НДС по ставке 8 %	Налоги всего	Уровень изъятий по отношению к выручке, %	Уровень изъятий по отношению к прибыли, %
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Добывающее производство										
А	1000,0						80,0	80,0	2,0	8,0
Б	970,0						77,6	77,6	1,9	14,6
В	1500,0						120,0	120,0	3,0	30,0
Итого	3470,0						277,6	277,6	2,3	14,4
Доля	34,5						100,0	<b>41,8</b>		
Обрабатывающее производство										
А	2000,0	4000,0	1000,0	300,0	700,0	200,0		200,0	5,0	20,0
Б	2500,0	4000,0	530,0	347,0	183,0	106,0		106,0	2,7	20,0
В	2100,0	4000,0	400,0	360,0	40,0	80,0		80,0	2,0	20,0
Итого	6600,0	12 000,0	1930,0	1007,0	923,0	386,0		386,0	3,2	20,0
Доля	65,5	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0		<b>58,2</b>		
Всего по производствам А, Б, В	10 070,0	12 000,0	1930,0	1007,0	923,0	386,0	277,6	663,6	5,5	34,4



В табл. 4 произведен расчет налоговых обязательств при допущении, что НДС исчислен исходя из выручки от реализации продукции (концентратов и т. п.). В затратах на переработку также учтен исчисленный НДС. Из таблицы видно, что при условии налогообложения добычи исходя из цен реализации продукции, произведенной из полезного ископаемого, доля НДС была бы существенно выше, и в целом по рассматриваемым производствам соотношение налоговых изъятий в добыче и переработке составляло бы примерно 4 : 1.

Таблица 4

**Расчет уровня налоговых изъятий в условиях  
исчисления НДС исходя из выручки от реализации, руб. / ед. изм.**

	Затраты на производство без косвенных налогов, С	Выручка без косвенных налогов, I	Прибыль, P (I - С)	Нормальная прибыль, P <sub>n</sub> (С · n, где n = 10 %)	Рентный доход, Pr (P - P <sub>n</sub> )	Налог на прибыль по ставке 20 %,	НДС по ставке 8 %	Налоги всего	Уровень изъятий по отношению к выручке, %	Уровень изъятий по отношению к прибыли, %
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Добывающее производство										
А	1000,0						320,0	320,00	8,0	42,1
Б	970,0						320,0	320,00	8,0	111,3
В	1500,0						320,0	320,00	8,0	160,0
Итого	3470,0						960,0	960,00	8,0	76,9
Доля	32,3						100,0	<b>79,40</b>		
Обрабатывающее производство										
А	2240,0	4000,0	760,0	324,00	436,00	152,00		152,00	3,8	20,0
Б	2742,4	4000,0	287,6	371,24	-83,64	57,52		57,50	1,4	20,0
В	2300,0	4000,0	200,0	380,00	-80,00	40,00		40,00	1,0	20,0
Итого	7282,4	12 000,0	1247,6	1075,24	172,36	249,52		249,52	2,1	20,0
Доля	67,7	100,0	100,0	100,00	100,00	100,00		<b>20,60</b>		
Всего по производствам А, Б, В	10 752,4	12 000,0	1247,6	1075,24	172,36	249,52	960,0	1209,50	10,1	96,9

Таким образом, учитывая сложившуюся практику налогообложения добычи твердых полезных ископаемых, бюджетные потери при налогообложении рентных доходов в добыче могут быть компенсированы дополнительным налогообложением в переработке (обработке). Этот налог, который может быть назван налогом на сверхприбыль, налогом на дополнительный доход, рентным налогом, должен изымать сверхприбыль, или рентный доход (часть этого дохода) от добычи и реализации продукции, произведенной из минерального сырья. В свою очередь сверхприбыль представляет собой величину, превышающую нормальную прибыль, — в нашем примере нормальная прибыль составляет 10 % от величины затрат на добычу и переработку (обработку).

В целях достижения оптимального уровня налоговой нагрузки в условиях исчисления НДС исходя из выручки от реализации, величина ставки рентного налога должна составлять 79 % к величине сверхприбыли (табл. 5). Нормальная прибыль при этом облагается стандартным налогом на прибыль по ставке 20 %.

Таблица 5

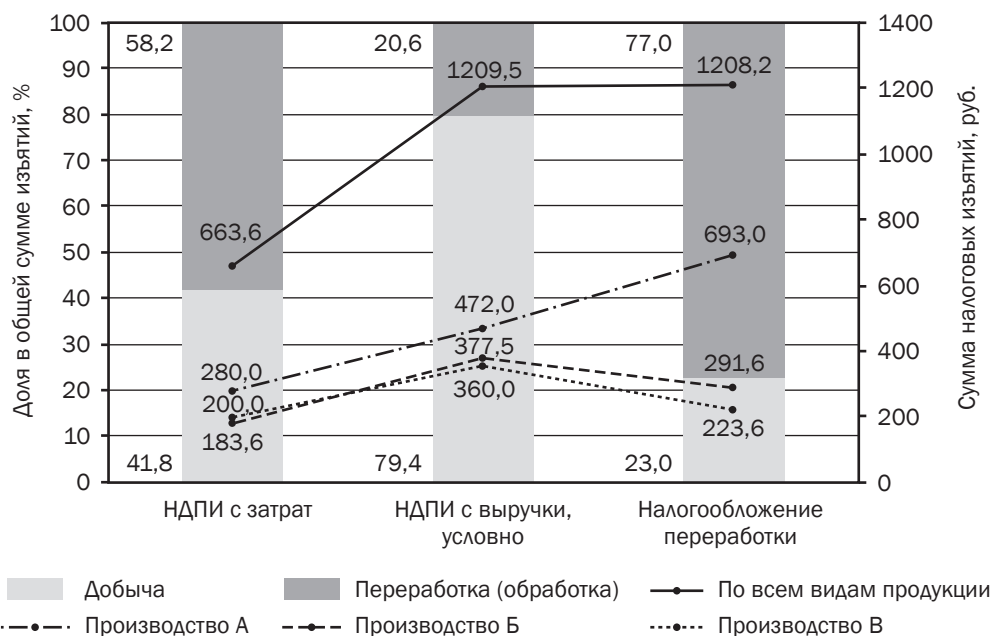
**Расчет уровня налоговых изъятий в предлагаемой модели  
преимущественного налогообложения переработки  
(НДС рассчитан исходя из затрат на добычу), руб. / ед. изм.**

	Затраты на производство без косвенных налогов, С	Выручка без косвенных налогов, I	Прибыль, P (I – С)	Нормальная прибыль, P <sub>n</sub> (С · n, где n = 10 %)	Рентный доход, P <sub>r</sub> (P – P <sub>n</sub> )	Налог с нормальной прибыли по ставке 20 %	В добывающем производстве — НДС по ставке 8 %; в обрабатывающем производстве — налог на сверхприбыль по ставке 79 %	Налоги всего	Уровень изъятий по отношению к выручке, %	Уровень изъятий по отношению к прибыли, %
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Добывающее производство										
А	1000,0						80,00	80,0	2,0	8,0
Б	970,0						77,60	77,6	1,9	14,6
В	1500,0						120,00	120,0	3,0	30,0
Итого	3470,0						277,60	277,6	2,3	14,4
Доля	34,5						<b>27,60</b>	<b>23,0</b>		
Обрабатывающее производство										
А	2000,0	4000,0	1000,0	300,0	700,0	60,0	553,00	613,0	15,3	61,3
Б	2500,0	4000,0	530,0	347,0	183,0	69,4	144,60	214,0	5,3	40,4
В	2100,0	4000,0	400,0	360,0	40,0	72,0	31,60	103,6	2,6	25,9
Итого	6600,0	12 000,0	1930,0	1007,0	923,0	386,0	729,20	930,6	7,8	48,2
Доля	65,5	100,0	100,0	100,0	100,0	<b>100,0</b>	<b>72,40</b>	<b>77,0</b>		
Всего по производствам А, Б, В	10 070,0	12 000,0	1930,0	1007,0	923,0	<b>386,0</b>	<b>1006,77</b>	1208,2	10,1	62,6

В целом по трем горнодобывающим производствам соотношение налоговых изъятий в добыче и переработке будет равно примерно 1 : 4, но в связи с различным уровнем затрат на добычу и переработку (обработку) величина налоговых изъятий в производствах А, Б и В различается.

На рисунке показано сравнение результатов расчетов, приведенных в табл. 3–5, по различным моделям налогообложения: текущей модели налогообложения твердых полезных ископаемых (НДС с затрат), условной модели исчисления НДС с выручки от реализации продукции переработки (обработки) и предлагаемой модели переноса величины налоговых изъятий на переработку.

**Распределение налоговых изъятий в различных моделях налогообложения добычи и переработки (обработки) полезных ископаемых**



Так, при введении рентного налога величина изъятий в производстве А увеличивается благодаря относительно низкому уровню затрат в добыче, низкому уровню затрат в переработке и, соответственно, более высокому значению рентного дохода. В связи с этим увеличивается и сумма налоговых изъятий по сравнению с действующей системой. Производство Б характеризуется высоким уровнем затрат в переработке, но невысоким уровнем затрат в добыче, производство В — наоборот. В результате предлагаемого налогообложения сверхприбыли по указанным производствам величина налоговых изъятий по сравнению с действующей системой налогообложения увеличивается, но не так значительно, как в производстве А.

По сравнению с условной моделью расчета НДС исходя из выручки от реализации продукции переработки, предлагаемая модель налогообложения предусматривает снижение налоговых изъятий, поскольку исчисление НДС из суммы затрат на добычу ведет к образованию большего по значению сверхдохода, чем исчисление НДС с выручки.

Таким образом, ключевой проблемой налогообложения добычи твердых полезных ископаемых является вопрос корректного определения объекта обложения. Действующий механизм НДС с учетом судебной практики приводит к недостаточному уровню изъятия рентных доходов в отраслях, добывающих твердые полезные ископаемые, и к несправедливому распределению налоговой нагрузки между отдельными экономическими агентами. Негативные последствия применения расчетного способа оценки добытых твердых полезных ископаемых могут быть минимизированы введением специфических дифференцированных налоговых ставок, использованием

мировых цен при расчете налоговой базы и установлении налоговых ставок. Оптимальным инструментом «улавливания» горной ренты в отраслях по добыче твердого минерального сырья может быть налог на сверхприбыль, взимаемый на стадии переработки (обработки) полезных ископаемых и при условии исчисления НДС расчетным способом — исходя из затрат на добычу полезных ископаемых. Преимуществом смещения налоговой нагрузки на переработку (обработку) является высвобождение средств в горной добыче для теоретически возможного расширения объемов геологоразведочных работ.

## Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2000. — № 32.
2. Федеральный закон от 08.08.2001 № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=100542>.
3. Ефимов, А. В. Налогообложение недропользования (на примере нефтедобывающей промышленности). — М.: Хроникер, 2001.
4. Крюков, В. А., Ковалев, С. Ю. Проблема денежной оценки рентной составляющей в стоимости месторождений углеводородов: учет возможных изменений институциональных условий. — Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2005.
5. Лотош, В. В. Экономика природопользования. — Екатеринбург: Полиграфист, 2007.
6. Павлова, Л. П., Юмаев, М. М. Налогообложение добычи полезных ископаемых. — М.: Щит-М, 2007.
7. Павлова, Л. П., Юмаев, М. М. Налогообложение добычи твердых полезных ископаемых: проблемы и перспективы. — М.: НефтьГазПраво, 2010.
8. Перчик, А. И. Налогообложение нефтегазодобычи. Право. Экономика. — М.: ООО «Нестор Академик Паблшерз», 2004.
9. Разовский, Ю. В. Горная рента. — М.: Экономика, 2000.
10. Хазанов, Л. Г. Налогообложение организаций минерально-сырьевого комплекса в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М.: Всероссийский заочный финансово-экономический институт, 2005.
11. Ялбулганов, А. А. Администрирование природоресурсных платежей: научно-практический комментарий нормативных правовых актов. — М.: Система Гарант, 2007.