

УДК 336.22:622 (571.56)

**Н.С. Батутина**

## **АНАЛИЗ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ДОБЫЧЕ ТВЕРДЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В РЕСПУБЛИКЕ САХА (ЯКУТИЯ)**

Показана необходимость пересмотра некоторых положений налоговой политики на Севере, которая должна носить стимулирующий характер, за счет введения по-правочных коэффициентов к ставкам налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в зависимости от отношения затрат на добычу и реализацию к цене конечного продукта. Это обеспечит рост инвестиционной привлекательности месторождений региона, позволит вовлечь в отработку нерентабельные месторождения, а также будет простимулирована разработка низкорентабельных и забалансовых запасов.

*Ключевые слова:* налогообложение, твердые полезные ископаемые, затраты, прибыль, эффективность

---

**А**нализ мировой практики системы налогообложения предприятий МСК показал большой спектр различных налоговых изъятий, специальных налоговых решений и мер, направленных на изъятия природной ренты. Как отмечается в работе Я.Я. Юхимовой [1], в последние десятилетия в налогообложении зарубежного МСК наблюдается тенденция к сокращению налогов, основанных на роялти, и переход на изъятия, основанные на полученным доходе или прибыли. Достаточно широко распространена практика применения прогрессивных налогов, базирующихся на уровне рентабельности добычи, когда налоговые ставки увеличиваются по мере увеличения объема реализации и рентабельности производства (например, Индонезия, Казахстан, Таджикистан, Гана). Большинство зарубежных стран в качестве фискального инструмента принимают плату за использование участков земли, занимаемых добывающими компаниями

(Аргентина, Боливия, Буркино-Фасо, Канада, Чили, Китай, Гана, Индонезия, Кот-д'Ивуар, Казахстан, Папуа-Новая Гвинея, Перу, Филиппины, Швеция, Танзания, Западная Австралия) [1]. Кроме того, система налогообложения горных предприятий в зарубежных странах часто сопровождается рядом льгот, повышающие экономическую привлекательность инвестиций, а именно: ускоренная амортизация, отмена импортных пошлин на ввозимые горное оборудование, уменьшение экспортных пошлин на экспортные полезные ископаемые, снижение налога на прибыль при доработке месторождений и т.д. [1-3].

За 1994-2007 гг. общий размер налоговых выплат горных предприятий существенно изменился. В табл. 1 показана доля налоговых выплат в общей выручке предприятий по добыче золота в РС (Я). Динамика налогообложения предприятий золотодобывающей промышленности РС (Я)

**Таблица 1**  
**Величина налоговых изъятий из выручки золотодобывающих предприятий в РС (Я), %**

	1994	1996	1998	2000	2002	2004	2005	2006	2007
Налоговые изъятия в выручке предприятия	43,6	29,2	21,0	22,5	16	16,9	17,4	17	17

наглядно иллюстрирует, что налоговый пресс в золотодобывающей отрасли в 1994 г. достигал почти 44% и отражал жесткую фискальную политику по отношению к недропользователям.

В последующие годы предпринимались шаги постепенного ослабления налогового бремени, в 1995 г. были отменены следующие налоги: семейный, на развитие пожарной охраны, в фонд науки, на сверхприбыль и рентные, уменьшился специалог с 3 до 1,5%.

В 1996 г. был отменен специалог и налог на превышение Фонда оплаты труда, уменьшены отчисления в Фонд занятости с 2 до 1,5 % и на уровне Российской Федерации была введена в действие с 1 апреля 1996 г. ощущаемая льгота по НДС. Все эти действия со стороны государства позволили в 1996 г. снизить объем начисляемых к уплате налогов до 29% от объема получаемой выручки.

Самые радикальные шаги по снижению размера взимаемых налогов с горнодобывающих предприятий государство предприняло в 1997 г., снизив плату за недра с 10% до 4-2%, а по РС (Я) дополнительно были отменены валютный налог, акциз на золото и статьей 30 Закона РС (Я) «О налоговой политике на 1997 год» было разрешено четыре начисляемых налога не уплачивать в бюджет, а целевым направлением оставлять на реинвестирование предприятий и на оплату выезда работников за пределы республики. Уровень налогообложения золотодобывающей отрасли прибли-

зился в среднем к 20%, что соответствовало мировому уровню налогообложения предприятий по добычи золота. В 1999-2000 гг. налоговый пресс в отрасли держался на уровне 22%, в эти годы были отменены следующие налоги: транспортный и на нужды образования, снижена ставка налога на прибыль с 35 до 30%, снижена ставка налога на пользователей автодорог с 3 до 2,5% [4-6].

В 2001 г. снижаются отчисления в Фонд социального страхования с 5,4 до 4%, отменяются отчисления в Фонд занятости в размере 1,5 %, снижается ставка налога на пользователей автодорог с 2,5% до 1%, отменяется коммунальный налог. Все это доводит уровень налогообложения отрасли в 2001 году в среднем до 19% от стоимости добываемого драгоценного металла.

С принятием в 1992 г. Закона «О недрах» система финансирования ГРР была полностью переориентирована на целевые отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ВМСБ), которые в связи с высокой инфляцией устанавливались в процентах от стоимости реализации добываемых полезных ископаемых. Отчисления устанавливались в соответствии со статьей 44 закона «О недрах» на недропользователей, осуществляющих добычу полезных ископаемых, разведенных за счет государственных средств. Недропользователь освобождался от отчислений при возмещении этих расходов государства. Получалось, что стоимость месторождения в России определялась не по

эффективности его разработки, а по затратам на разведку и освоение вне зависимости от того, приносит его разработка прибыль или убытки.

Для ВМСБ горнорудные компании в США используют часть прибыли, образующейся в результате применения "скидок на истощение недр", а в России налог на ВМСБ взимался принудительно, в виде затратной части, с отнесением на себестоимость выпускаемой продукции, искусственно снижая тем самым рентабельность горнорудного предприятия.

Налоговая схема, введенная с 1 января 2002 г. упразднила платежи за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ВМСБ) и акцизы на нефть. Взамен был введен налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Налоговые ставки по различным видам твердых полезных ископаемых были сформированы как сумма ставки платы за право пользования недрами и половина ставки на воспроизводство недр. В табл. 2 показано сравнение налоговых ставок по различным полезным ископаемым, добываемых в РФ и в отдельных зарубежных странах по данным Я.И. Юхимовой, Я.Я. Юхимова, В.В. Откыдычева [3]. Как видно из табл. 2, ставки по НДПИ в РФ достаточно высокие и существенно превышают (в 2-3 раза) аналогичные ставки в зарубежных странах. Большинство экономистов и ученых считают, что такие налоговые решения ухудшили структуру налогообложения в недропользовании, ввели систему "уравниловки", обрекли ряд мелких горных компаний на закрытие по причине нерентабельности, в некоторой степени привели к выборочной отработке лучших запасов и резко сократили активную часть МСБ [1-3; 7].

Одним из существенных недостатков системы налогообложения добычи полезных ископаемых является ее недифференцированность относительно условий залегания и добычи полезных ископаемых. Налоговые ставки устанавливались фиксировано от стоимости добываемых полезных ископаемых по их видам без учета горно-геологических, экономических, территориальных и климатических условий регионов отработки месторождений.

Следует отметить, что существующая система налогообложения в недропользовании не учитывает природной ренты. Известно, что условия добычи на различных месторождениях могут значительно отличаться. На одних месторождениях всегда есть сверхприбыль, не зависящая от работы компаний, на других месторождениях результаты работы чаще всего являются убыточными [8]. Для Якутии характерно наличие богатых по содержанию полезного компонента месторождений, но из-за отсутствия развитой инфраструктуры они могут еще и в течение многих десятилетий оставаться невостребованными. В настоящее время наметилось некоторое продвижение законопроекта «О рентных платежах за пользование отдельными видами природных ресурсов», внесенного в Государственную Думу еще в декабре 2003 г. И хотя в 2009 г. он был отклонен в первом чтении, есть основания ожидать его дальнейшей доработки, обсуждения и принятия. Этот закон предусматривает изъятие природной ренты за пользование отдельными видами природных ресурсов (углеводородное сырье, руды цветных и черных металлов, драгоценные камни).

В настоящее время назрела необходимость в корректировке налогового законодательства.

По мнению Я. И. Юхимова, Я. Я. Юхимовой и В. В. Откыдышева необходима дифференциация налоговых ставок по НДПИ в зависимости от способа разработки месторождений и выработанности разведанных запасов сырья. Такую дифференциацию можно обеспечить введением коэффициента 0,5 к налоговой ставке для предприятий, осуществляющих подземную добычу руд и нулевой ставки при выработанности более 80% запасов сырья [3]. При определении базовой нормы прибыли при разработке месторождения следует руководствоваться мировой практикой, а также практикой разработки месторождений в странах СНГ. Примером этому может служить горное законодательство Перу (после 1991 года):

- свободная репатриация капитала и дивидендов, свободный доступ инвестиционного капитала, инвестиционные средства освобождаются от таможенных пошлин на экспорт и импорт;
- ставки прогрессивного налога на прибыль (6-37%) уравнены для национальных и иностранных инвесторов;
- не взимается роялти - налог за пользование недрами;
- освобождение от налогов реинвестирования (до 80% чистых доходов);
- налоговые скидки для проектов, в которых предусмотрены работы, представляющие региональный и общегосударственный интерес (шоссе, аэропорты, электростанции, дома, школы, больницы);
- освобождение от налога с основных средств на предэксплуатационной стадии;
- отсрочка полной выплаты налоговых потерь (убытков) на срок до четырех лет после образования чистого дохода;

тырех лет после образования чистого дохода;

– льготное налогообложение инвестиций в разработку месторождений полезных ископаемых;

– налоговые скидки на предэксплуатационные расходы (в течение первого года или с учетом амортизации в течение не более трех лет);

– налоговая стабилизация на предэксплуатационной стадии, допускающая ускоренную амортизацию техники, оборудования, строительных и других активов до 20% максимального предела и бухгалтерский учет иностранной валюты;

– в стране объявлены экономические зоны, где отменены практически все виды налогов;

– зарубежным компаниям разрешено приобретать лицензии (в том числе с правом добычи) на концессии и др.

Превышение фактической нормы прибыли над нормативной характеризует сверхприбыль предприятия (горную ренту), которая подлежит распределению между недропользователем и государством. На практике для изъятия части сверхприбыли в горнодобывающей промышленности наиболее широкое распространение получил способ, основанный на  $P$ -факторе:  $P=X/Y$ , где  $X$  – чистая прибыль, накопленная за время отработки месторождения;  $Y$  – суммарные накопленные затраты на разведку, освоение и разработку месторождения с момента подписания контракта [9; 10].

При помощи  $P$ -фактора распределение прибыли осуществляется в ряде стран (в частности, в Южной Америке) на основе скользящей шкалы налога (табл. 3).

Для горных предприятий, находящихся в условиях Севера, это особенно актуально.

❖ Таблица 2

**Налогообложение добычи полезных ископаемых в зарубежных странах (в форме роялти)\***

Страна	Вид полезного ископаемого (объект налогообложения)	Налоговая база	Ставка налога
Австралия	Золото	Чистая выручка от продаж (ежегодно 2500 унций налогом не облагаются)	2,5 %
	Медь, цинк	Выручка от продаж: а) руда б) концентрат в) металл	7,5% 5% 2,5%
	Железная руда	Выручка от продаж: а) крупнокусковая руда б) рудная мелочь в) гранулы г) концентрат	7,5% 5,6% 5,0% 5,0%
Боливия	Золото	Выручка от продаж: а) при цене за унцию более 700 долл. б) при цене за унцию 400-700 долл.  в) при цене за унцию менее 400 долл.	7,0% 1,0% от уровня котировок Лондонской биржи металлов (ЛБМ) 4,0% от уровня котировок ЛБМ
Бразилия	Твердое минеральное сырье	Выручка от продаж	0,2-0,3 %
Индонезия	Золото	Объем добычи в год: до 2т более 2 т	225 долл. за 1 кг 235 долл. за 1 кг
	Медь	Объем добычи в год: до 80 000 т более 80 000 т	45 долл. за 1 т 55 долл. за 1 т
	Железная руда	Объем добычи в год: до 100 000 т более 100 000 т	2,7 долл. за 1 т 2,9 долл. за 1 т
Канада: провинция Альберта	Твердое минеральное сырье	Чистый доход от продаж минерального сырья	1,0 % до полной компенсации капиталовложений, далее 12 %
Китай	Золото	Выручка от продаж	4,0%

	Каменный уголь Медь Железная руда Никель Цинк		1,0% 2,0% 2,0% 2,0% 2,0%
Папуа-Новая Гвинея	Золото Медь	Выручка от продаж ФОБ Чистый доход от продаж выплавленной меди	2,0 % 2,0 %
США, штат Монтана	Руды металлов Неметаллические руды	Выручка от продаж Объем производства концентратов	3,0 % 0,05 долл. за 1 т
Филиппины	Золото Медь Железная руда	Рыночная стоимость реализованной продукции	2,0 % 2,0 % 2,0 %
Танзания	Золото Каменный уголь Медь Железная руда	Выручка от продаж	3,0 % 3,0 % 3,0 % 3,0 %
Россия <sup>2</sup>	Твердые полезные ископаемые	Рыночная стоимость полезного ископаемого Руды черных металлов Золото Драгоценные металлы (за исключением золота) Редкие металлы Цветные металлы	4,8% 6% 6,5% 8,0% 8%

<sup>1</sup>взято из [43] с сокращениями. Юхимов Я.И. Анализ мировой практики налогообложения добычи твердых полезных ископаемых и предложения по внесению изменений в 26 главу налогового кодекса РФ / Я.И. Юхимов, Я.Я. Юхимова, В.В. Откыдышев // Экономика и управление производством. Цветная металлургия. – 2006. - №5. – С. 19-30.

<sup>2</sup>добавлено автором

Таблица 3  
**Ставка налога на прибыль по скользящей шкале, определяемая на основе Р-фактора [10, с. 41]**

<b>R-фактор</b>	<b>Ставка налога на прибыль, %</b>
1,0-1,5	50
1,5-2,0	55
2,0-2,5	60
2,5-3,0	65
3,0-3,5	70
>3,5	75

Таблица 4  
**Поправочные коэффициенты по ставкам налога на НДПИ**

<b>Отношение затрат на добычу и реализацию к цене конечного продукта</b>	<b>Величина поправочного коэффициента</b>
более 0,8	отмена НДПИ
0,6-0,8	0,7
0,5-0,6	0,5
0,3-0,5	1
менее 0,3	1,5

Так, в 2009 г. была обнулена ставка НДС для трубопровода «Восточная Сибирь - Тихий океан» (ВСТО), поскольку при снижении цен ниже 80 долл. за баррель нефти трубопровод ВСТО становится нерентабельным. В настоящее время обсуждается вопрос по предоставлению каникул по НДПИ для Эльгинского месторождения в Якутии на период до 10 лет [11]. Однако каких-либо дополнительных льготных решений по налогообложению рудных и россыпных месторождений золота, меди, олова и других полезных ископаемых нет.

Дифференциацию по налогообложению горных предприятий возможно было бы осуществлять с учетом ряда других факторов, например в зависимости от отношения затрат на добычу и реализацию к цене конечного продукта, либо по уровню фактической рентабельности предприятия в сравнении с установленной нормативной рентабельностью. Для примера приведены возможные поправочные коэффициенты к ставкам налога

на НДПИ в зависимости от отношения затрат на добычу и реализацию к цене конечного продукта (табл. 4).

При таком подходе возможно было бы изымать у недропользователей часть дополнительной прибыли при росте цен на конечные продукты. Экономика Севера имеет повышенную затратность и в условиях кризиса весьма актуальной становится дифференциация налоговых платежей горнодобывающими предприятиями. Налогообложение в этой сфере должно носить стимулирующий характер.

Для стимулирования развития горнорудной промышленности, в т.ч. и в Якутии, возникает объективная необходимость пересмотреть Налогового кодекса и введение налога на добычу с учетом ренты месторождений, а также совершенствование законодательной базы для привлечения инвестиций, в том числе и иностранных [12].

Необходимо пересмотреть некоторые положения налоговой политики, которые позволят ряду наших предприятий выйти, по крайней мере, на безубыточный уровень. Это, прежде всего нулевая ставка налога на добавленную стоимость в алмазогорнильной отрасли, отмена экспортной пошлины на нефть до выхода нефтедобывающей отрасли региона на оккупаемость. Из-за тяжелого экономического состояния отечественной оловодобывающей промышленности желательно установить нулевую ставку НДС в отношении операций по реализации оловоконцентратов на внутреннем рынке, а также утвердить по-

добную ставку на добычу полезных ископаемых при разработке месторождений олова.

И хотя решение подобных задач находится в компетентности федеральных органов власти, необходимы усилия всех уровней власти: федеральной, региональной и местной в плане решений, касающихся измене-

ния налоговых позиций. Все это позволит сделать процесс налогообложения твердых полезных ископаемых более эффективным, упростит налоговое администрирование, позволит вовлечь в отработку нерентабельные месторождения, а также пристимулировать разработку низкорентабельных и забалансовых запасов.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Юхимова, Я.Я. Налогообложение добычи твердых полезных ископаемых: мировой и отечественный опыт / Я. Я. Юхимова. – Горный журнал. – 2008. - № 5. – С. 23-28.
2. Бобылев Ю. Опыт стран СНГ в налогообложении добывающей промышленности/Ю. Бобылев. – М.: ИЭПП, 2004. -273 с.
3. Юхимов Я.И. Анализ мировой практики налогообложения добычи твердых полезных ископаемых и предложения по внесению изменений в главу НК РФ / Я.И. Юхимов, Я. Я. Юхимова, В.В. Откычев // Цветная металлургия. – 2006. – № 5. – С. 19-30.
4. Республикаанская целевая программа «Развитие золотодобывающей промышленности и освоение месторождений цветных металлов в Республике Саха (Якутия) на 2002-2006 гг.». – Якутск, 2002.
5. Ведомственная целевая программа «Развитие золотодобывающей промышленности и освоение месторождений цветных металлов в Республике Саха (Якутия) на 2007-2009 гг.» / [Электронный ресурс]; официальный сайт Министерства промышленности РС (Я). – Режим доступа: <http://www.minprom-sakha.ru>
6. Борисович В.Т. Налоговая система России. Налогообложение горных предприятий: Учебное пособие /Под редакцией М.А. Ревазова [Текст]/ В.Т.Борисович, О.В.Лускатова, М.С. Власова, Л.Г. Хазанов.- М.: Изд-во «Мир горной книги», 2007.-284 с.
7. Орлов В.П. Проблемы недропользования (2000-2006) / Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, Российское геологическое общество. – М.: ООО "Геоинформмарк", 2007. – 464 с.
8. Гагут Л.Д. О развитии рентных отношений в недропользовании / Л.Д. Гагут // Горный журнал.- 2009.-№6.- с. 16-18
9. Денисов М.Н. О методике определения размера разового платежа за право пользования участком недр (твердые полезные ископаемые) / М.Н. Денисов, В.И. Лазарев, И.И. Поздняков // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2006. – № 2. – С. 52-57.
10. Денисов М.Н. Размер стартового платежа и условия лицензионного соглашения на право проведения поисковых и разведочных работ с последующим освоением выявленных месторождений полезных ископаемых / М.Н. Денисов, М. А. Комаров, В. И. Лазарев // Минеральные ресурсы России. Экономика и управления. – 2008. - №3. – С.38-42.
11. Налоговые льготы при разработке Эльгинского месторождения помогут "Мечелу" сэкономить до 40 млн дол. в год / [Электронный ресурс]. <http://www.mineral.ru/News/37943.html>
12. Козловский Е. А. Дальний Восток – наше достояние? [Текст] / Е.А. Козловский // Маркшейдерия и недропользования. – 2007. – № 4. – С. 3-9. **ГИАБ**

#### Коротко об авторах

Батутина Н.С. - кандидат технических наук, старший научный сотрудник лаборатории Проблем рационального освоения минерально-сырьевых ресурсов ИГДС СО РАН, e-mail: [batuginan@mail.ru](mailto:batuginan@mail.ru), batuginan@igds.yasn.ru

Статья представлена на заседании кафедры «Менеджмента горно-геологической отрасли» Финансово-экономического института Якутского государственного университета им. М. К. Аммосова.