

## 1.7. АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА ИЗЪЯТИЯ РЕНТНЫХ ДОХОДОВ ЗОЛОТОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ

Мясоедов С.А., к.э.н.,  
зав. кафедрой бухгалтерского учета

*Дальневосточный государственный аграрный университет*

В статье рассматриваются особенности образования и изъятия рентных доходов у золотодобывающих организаций страны через налог на добычу полезных ископаемых, анализируются противоречия действующего налогового механизма изъятия ренты с положениями теории ренты и с использованием опыта налогообложения зарубежных золотодобывающих предприятий. Проводится постатейный анализ налогооблагаемой базы налога на добычу полезных ископаемых и выявляется дублирование налогооблагаемых баз с другими налогами, уплачиваемыми золотодобывающими организациями.

Российская Федерация входит в число богатейших государств как по наличию полезных ископаемых, так и в число ведущих стран по объемам добываемых полезных ископаемых. При этом доля платежей за пользование природными ресурсами в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, начиная с 2002 г., составляет около 10% [11, с. 637]. Уровень рентабельности в добывающей отрасли страны существенно превышает уровень рентабельности организаций других отраслей экономики. Степень влияния финансовых групп, сформировавшихся на доходах от освоения месторождений полезных ископаемых, на экономические и политические процессы в РФ достаточно высока.

Акционеры и менеджеры добывающих компаний страны на всех политических уровнях постоянно говорят, что условия разработки месторождений в РФ являются в сравнении с общемировыми более сложными, добыча практически нерентабельна, поэтому надо снижать налоговую нагрузку на такие компании. Между тем В. Полтерович, В. Попов, А. Тонис, рассматривая институциональную модель изобилия ресурсов, отмечают: «...если рента велика и рентоориентированная активность (лоббирование, коррупция, захват собственности) не пресекается, то инвесторам выгодно вкладывать средства в присвоение ренты; если такая активность является слишком рискованной, то они предпочтут вложения в производство» [9, с. 12-13]. Лоббирование интересов сырьевых компаний в РФ является характерным и в системе налогообложения недропользователей.

В политических кругах и экономической литературе РФ широко обсуждается парадоксальная ситуация, заключающаяся в том, что добывающая отрасль страны является, пожалуй, единственной среди добывающих отраслей развитых стран мира, которая практически не уплачивает рентные доходы собственнику недр (природных ресурсов) – государству.

Как следствие, сложившаяся ситуация в системе налогообложения недропользователей неминуемо приводит к резкому расслоению общества, к появлению таких явлений, как приобретение за рубежом футбольных клубов, замков, яхт, газет при одновременном обнищании пенсионеров, выплат по тарифным став-

кам учителям, преподавателям, врачам, работникам культуры на грани прожиточного минимума. Подобные факты потенциально несут угрозу социального взрыва, безопасности любому государству.

Наличие данной ситуации во многом обусловлено тем, что государство устранилось от применения жестких институциональных параметров недропользования, связанных с контролем и мониторингом выполнения норм и правил использования недр. При этом РФ продолжает поставлять на экспорт полезные ископаемые без глубокой переработки, что наносит значительный ущерб экономике страны, обогащая лишь узкий круг лиц.

Исторический опыт РФ доказывает, что одним из факторов существования мощного и стабильного государства является в том числе наличие одного из самых больших объемов запасов золота. Структура золотовалютных резервов нашей страны не может не вызывать обеспокоенность.

Страны (Япония, Россия, Китай, Объединенные Арабские Эмираты, Кувейт и др.), осуществляющие обмен своих реальных материальных благ на платежные средства, имеют гигантские золотовалютные накопления, но большая их часть номинирована в валютах и государственных ценных бумагах, выпускаемых в обращении экономически развитыми государствами. США же и ведущие страны Европейского Экономического Сообщества имеют золотовалютные резервы, размещенные преимущественно в физическом золоте (слитках). В конце августа 2009 г. РФ в составе международных резервов имела физического золота лишь 4,23%, в то время как резервные активы в иностранной валюте составили 87,62%<sup>1</sup>.

Необходимо отметить, что Китай последние три года активно решает проблему такой диспропорции в структуре золотовалютных резервов как за счет приобретения золота, так и за счет увеличения объемов добычи золота.

В условиях мирового кризиса, по нашему мнению, РФ необходимо обращать более пристальное внимание на виды резервных активов, которые в меньшей степени, чем иностранная валюта, подвержены рыночным колебаниям и обеспечивают большую надежность финансовой системе государства в условиях динамично меняющихся внешних геополитических и экономических факторов.

Поэтому выстраивание жестких, но гибких институциональных правил недропользования, в том числе в вопросах изъятия рентных доходов является приоритетной задачей государства.

В соответствии с теорией рентных отношений недропользователи должны уплачивать горную ренту собственнику недр. В РФ, согласно Закону РФ «О недрах», собственником полезных ископаемых в недрах является государство, хотя Конституция РФ допускает (ст. 9 п. 2), что «Земля и другие природные ресурсы

<sup>1</sup> В категорию активов в иностранной валюте входят валютные активы Центрального банка РФ (ЦБ РФ) и Правительства РФ в форме наличной иностранной валюты; остатков средств на корреспондентских счетах и депозитов до востребования в банках-нерезидентах; депозитов в банках-нерезидентах с первоначальным сроком погашения до одного года включительно; ценных бумаг, выпущенных нерезидентами; прочих финансовых требований к нерезидентам с первоначальным сроком погашения до одного года включительно (рассчитано автором по материалам сайта ЦБ РФ – URL: <http://www.cbr.ru/statistics> – дата обращения: 26 августа 2009).

могут находиться в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности».

В мировой практике выделяют налоговые и неналоговые механизмы изъятия рентных доходов.

Главным элементом неналоговых механизмов изъятия ренты является система лицензирования с применением бонусов и платежей. Доминирование системы лицензирования среди инструментов изъятия рентных доходов характерны для слаборазвитых стран, либо для государств, где контроль транснациональных компаний над государственными механизмами управления является очевидным. Систему лицензирования в качестве основного направления изъятия рентных доходов используют Дания, Малайзия, Нигерия. РФ на начальном этапе становления своей государственности отдавала предпочтение неналоговым механизмам изъятия ренты, используя, например соглашения о разделе продукции по месторождениям углеводородов на Сахалине.

Преимущественно налоговые методы изъятия рентных доходов характерны для РФ. В РФ при применении налоговых механизмов изъятия ренты обязательным условием их эффективного применения должно выступать наличие жестких институциональных факторов недропользования, а также соблюдение научно обоснованных правил расчета нормативных затрат, нормативной технологии разработки месторождений. Изымаемая рента в мировой практике делится между федеральными и региональными бюджетами. Наиболее известными странами, применяющими налоговые механизмы изъятия ренты, являются Норвегия, Великобритания, Мексика.

Рента (рента от использования природных ресурсов) – дополнительная часть прибыли природопользователей, получаемая сверх нормы прибыли, объективно определяемой средней величиной банковской учетной ставки (в РФ – ставка рефинансирования) за счет эксплуатации природных ресурсов.

Применительно к предмету статьи – разработка месторождений золота – выделяют следующие основные виды рент:

- абсолютная;
- монопольная;
- дифференциальная.

Основной доход золотодобывающие предприятия извлекают за счет использования лучших горно-геологических и географо-экономических характеристик месторождения, то есть получают дифференциальную ренту – доход, который никак не связан с эффективным использованием ресурсов хозяйствующего субъекта.

В золотодобывающей промышленности состав дифференциальных рент формируется за счет продуктивности месторождения, геологических характеристик пород, качества сырья, местоположения, технологии производства (табл. 1).

Все виды рент влияют в долговременном периоде на уровень производительности труда, себестоимость и прибыль хозяйствующего субъекта, при этом различия в естественных условиях неустраняемы, а количество объектов использования ресурсов ограничено.

Анализ, проведенный нами, показал, что выделение отдельных видов дифференциального горного дохода (убытка) у недропользователей в РФ на практике до сих пор не применялось. По этой причине, если удавалось извлечь рентный доход, то только его часть. При этом отсутствие научно обоснованных методик опре-

деления ренты позволяло определять лишь приближительную его величину, и, как правило, без учета индивидуальных особенностей месторождения (за исключением уникальных месторождений).

Таблица 1

**СОСТАВ ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНОЙ ГОРНОЙ (ЗОЛОТОЙ) РЕНТЫ 1 И ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНОЙ ГОРНОЙ (ЗОЛОТОЙ) РЕНТЫ 2 ПРИ РАЗРАБОТКЕ РУДНЫХ МЕСТОРОЖДЕНИЙ ЗОЛОТА**

Виды комплексных рент	Виды рент	Характеристики дифференциации
Дифференциальная горная (золотая) рента 1	По продуктивности	Объем запасов полезных ископаемых
	Геологическая	Характеристики боковых пород, глубина залегания и угол падения рудного тела, мощность, физико-химические характеристики полезного ископаемого и вмещающих пород, комплексность и попутность добычи полезного ископаемого и т.д.
	По местоположению	Расстояние до транспортной, производственной, энергетической и других инфраструктур
	По качеству сырья	Содержание химических примесей в полезном ископаемом, содержание золота в породе
Дифференциальная горная (золотая) рента 2	Замены потребительских предпочтений	Уникальность продукта, заменяемость на рынке аналогичными продуктами
	По технологии производства	Уровень технической оснащенности предприятия, методики разведки, добычи, обработки руды, формы и методы организации труда, квалификация рабочей силы и т.д.

Обзор мировой практики изъятия рентных доходов показал, что наибольших успехов при налогообложении нефтедобывающих предприятий (при сохранении инвестиционной привлекательности отрасли!), достигли в Норвегии. В золотодобывающей промышленности интерес представляет система изъятия рентных доходов в Канаде и Южноафриканской Республике (ЮАР). Эти страны добились того, что золотодобывающая промышленность ЮАР более 30 лет занимала 1-е место по объему добытого золота и лидирующие позиции по величине привлекаемых инвестиций в золотодобычу. Налоговый механизм изъятия рентных доходов у золотодобывающих предприятий в Канаде позволил существенно пополнить величину, так называемых «фондов будущих поколений» провинций, трастовых фондов и т.д.

На практике на уровень прибыли при разработке каждого месторождения воздействуют одновременно (причем часто в противоположных направлениях) самые разнообразные и многочисленные природные, технические, интеллектуальные, политико-законодательные и другие факторы, а сила воздействия каждого из них постоянно меняется. Трудно, а иногда вообще невозможно отделить влияние горно-геологических факторов от технических, естественного качества полезного ископаемого от качества, связанного с применяемыми техническими нововведениями и т.п.

Обобщив труды различных авторов по теории природной (земельной, горной, водной, лесной и т.д.),

финансовой, интеллектуальной и других видов рент, мы выделили основные факторы образования ренты. К ним относятся следующие.

1. Ограниченность ресурса в его величине (общий объем полезных ископаемых в недрах, количество плодородных участков земли, число водоемов, общая сумма кредитных ресурсов и т.д.).
2. Монополия на конкретный ресурс (ограниченность в возможности бесплатного доступа, использования и т.д.).
3. Наличие готового к реализации товара-ресурса.
4. Наличие развитых товарно-денежных отношений (т.е. создается возможность сбыта конечного продукта-ресурса, возможность сравнения рыночной стоимости (оценка потребности общества в ограниченном ресурсе) с индивидуальной стоимостью получения данного ресурса).

Для образования дифференциальной ренты необходимо присутствие пятого фактора – наличие резких неустрашимых различий в условиях получения ресурса в долгосрочном периоде.

Если говорить о дифференциальной горной ренте, то определяющими условиями образования будут являться резкие различия в горно-геологических условиях разработки, естественном качестве и местоположении залежей полезных ископаемых, ограниченность лучших месторождений и необходимость вовлечения в производство месторождений разного качества, требующих разных затрат труда на единицу продукции, а также наличие развитых товарно-денежных отношений.

Особенность недр, как и любого природного ресурса, заключена в отличие одного ограниченного объекта ресурса (месторождения, земельного участка, участка леса, водоемов и т.д.) от другого ограниченного объекта ресурса. Таким образом арендаторы более лучших участков по объемам полезного ископаемого, содержания полезного ископаемого в породе, глубине залегания и размещения рудного тела, местоудаленности от различных видов инфраструктур и т.д. будут получать дифференциальную ренту. То есть на одну и ту же величину вложения капитала в разные месторождения недропользователь будет иметь разный уровень производительности труда и будет добывать разное количество полезного ископаемого практически на протяжении всего периода разработки месторождения. Реализовав полезное ископаемое, недропользователь, у которого издержки были более низкими на единицу продукта по причине лучших горно-геологических и географо-экономических характеристик месторождения, получает дополнительный рентный доход (дифференциальную ренту), и данный доход должен изыматься собственником, в данном случае государством, из прибыли недропользователя.

Еще основоположниками теории рентных отношений, в частности Д. Рикардо, констатировалось, что «...рента никогда не извлекается из какого-либо другого источника, кроме фонда, который некогда образовывал прибыль... после того как образовался излишек прибыли, он может при дальнейшем развитии общества быть перенесен в ренту» [10, с. 174].

В мировой практике рентные доходы изымаются в основном из прибыли золотодобывающих предприятий. Наиболее известной системой ресурсного налогообложения золотодобывающей промышленности считается налоговая система ЮАР, которая в 1970-е, 1980-е, 1990-е гг. позволяла сделать отрасль инвестиционно привлекательной, а золотодобывающей промышленности ЮАР – до сих пор удерживать ведущие

позиции по величине добываемого золота и полноте извлечения полезного ископаемого из недр.

Опыт ЮАР интересен для РФ, ибо система налогообложения золотодобывающей отрасли ЮАР построена по такому принципу, что ее применение заставляет золотодобывающие компании воздерживаться от «выхватывания лучших кусков» месторождений золота и принуждает их разрабатывать бедные руды.

Применение подобной налоговой формулы ведет к тому, что низкорентабельные рудники либо вообще не выплачивают налоги, либо облагаются ими по ставке намного ниже среднего уровня. Этот принцип также применяется и к разработке низкосортных категорий руд, которыми располагают богатые рудники.

Платежи, проводимые золотодобывающими компаниями ЮАР из прибыли в государственный бюджет, состоят из двух независимых частей:

- подоходных налогов – обычных налогов на корпорации;
- арендных платежей, которые осуществляются в качестве отчислений за «право добычи» (идентично роялти – плате собственнику за право разработки минеральных ресурсов).

В целях создания благоприятного инвестиционного климата в начальный период разработки месторождения (после вступления рудника в эксплуатацию) золотодобывающие компании ЮАР освобождаются от подоходных налогов и арендных платежей до тех пор, пока доходы от добычи золота не перекроют все ранее произведенные первоначальные капиталовложения и текущие капитальные расходы. Когда же у компаний возникают налоговые обязательства, все последующие капитальные затраты трактуются, в соответствии с налоговым законодательством, как текущие расходы и немедленно погашаются из получаемой прибыли. Этим государство косвенно финансирует существенную долю программы капиталовложений в строительство и развитие золотодобывающих предприятий.

Расчет ставок подоходного налога для золотодобывающих компаний ЮАР производится по скользящей шкале, определяемой формулой:

$$y = a - \frac{a * b}{x}, \tag{1}$$

где

**y** – процент прибыли (за вычетом сумм на капитальные затраты, налоговых скидок и арендной платы), отчисляемой в государственный бюджет в виде подоходного налога;

**x** – отношение прибыли (за вычетом указанных выше сумм) к валовой выручке, выраженное в процентах;

**a** и **b** – числовые величины, устанавливаемые налоговым законодательством для каждой категории рудников.

Для рудников, основанных до августа 1966 г., ставка налога определяется по формуле:

$$y = 60 - \frac{60 * 6}{x} = 60 - \frac{360}{x}. \tag{2}$$

Числовые величины «a» и «b» в этой формуле подобраны таким образом, что если **x** = 6%, то **y** = 0. Следовательно, у данной группы рудников от уплаты подоходного налога освобождены те предприятия, облагаемая налогом прибыль которых составляет 6% и менее от валовой выручки.

К золотодобывающим рудникам, основанным после августа 1966 г., применяется формула:

$$y = 60 - \frac{480}{x}, \quad (3)$$

где

$a = 60$ ;

$b = 8$ .

В соответствии с данной формулой от подоходного налога освобождаются те золотодобывающие компании, облагаемая налогом прибыль которых в валовой выручке составляет 8% и менее.

Кроме подоходного налога, золотодобывающие предприятия ЮАР уплачивают и арендную плату.

Специфика применения формул арендной платы заключается в следующем. Когда у золотодобывающей компании ЮАР возникают обязательства по арендным платежам (в период после полного возмещения из прибыли всех капитальных затрат по строительству и развитию рудника), она вынуждена уменьшать содержание золота в добываемой руде, с тем чтобы понизить отношение прибыли к валовой выручке (значение  $x$  в формуле (1)), а следовательно, и долю прибыли, отчисляемой в виде арендной платы. Для этого в разработку включаются участки месторождений с низкосортными рудами. Хотя каждая дополнительная тонна низкосортной руды добывается с убытком, но в целом для золотодобывающей компании эта операция обеспечивает финансовую выгоду, так как дополнительный прирост издержек перекрывается снижением суммы арендных платежей. Включение в разработку части забалансовых (находящихся за порогом рентабельности) руд и передвижение на новые предельные параметры функционирования рудника вызывает одновременно и некоторое сокращение налогов, в связи с тем, что отношение прибыли к валовой выручке снижается.

Арендные платежи составляют около 25% общей суммы, ежегодно изымаемой из прибыли золотодобывающей промышленности в государственный бюджет [4, с. 28-29].

В целом система налогообложения и арендной платы в ЮАР интересна для РФ тем, что она содействует дальнейшему росту капиталовложений и наращиванию производственных мощностей золотодобывающей промышленности, она выполняет задачу встроенных, автоматически действующих «стабилизаторов», которые при складывающихся экономических условиях заставляют компании в первую очередь осуществлять разработку наиболее бедных руд.

В РФ основным рентным налогом в золотодобывающей промышленности является налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), налогооблагаемой базой которого, в отличие от ресурсных налогов и платежей золотодобывающих предприятий ЮАР, является выручка.

Величина выручки, несомненно, будет значительной, поскольку золотодобыча является энергозатратным, трудоемким, ресурсоемким производством и требует значительных финансовых вложений. С одной стороны, данный факт обеспечивает государству стабильный уровень поступлений в бюджет, с другой, – подобная практика приводит к удорожанию продукции российских недропользователей.

Следовательно, государство, приобретая золото, уплачивает ренту самому себе, а частные предприятия РФ, приобретающие драгоценный металл у недропользователей, уплачивают ренту государству, потому что налог включается в себестоимость золота, что ведет к удорожанию конечной продукции покупателей и

снижает конкурентоспособность отечественных товаропроизводителей.

Если в ЮАР ренту платит хозяйствующий субъект, разрабатывающий месторождения золота, за счет прибыли, остающейся в его распоряжении, то в РФ ренту уплачивают потребители продукции золотодобывающей промышленности, т.е. государство, граждане, юридические лица и т.д. Мы видим здесь нарушение теоретических основ рентных отношений, так как оплачивать ренту должны не потребители продукции недропользователей, а хозяйствующие субъекты, получающие доход, от разработки месторождений с лучшими горно-геологическими и географо-экономическими характеристиками.

Таким образом, использование выручки в качестве налогооблагаемой базы НДПИ не представляется целесообразным как для потребителя продукции недродобывающих предприятий, так и для государства, которое заинтересовано в обеспечении полноты и рациональности использования природно-ресурсной базы страны.

Правильность вышеназванного вывода подтверждает аргумент, что золотодобывающее предприятие не заинтересовано применять в процессе освоения месторождения инновационные разработки, использование которых сопряжено с риском и определенными капиталовложениями, которые увеличивают издержки и, как правило, выручку, но снижают прибыль. Следовательно, предприятие, которое не применяло и не рисковало внедрять нововведения, заплатит в бюджет одинаковую величину налога при прочих равных условиях, что и предприятие, которое понесло затраты на инновационное освоение месторождения золота.

Противоречие между порядком определения и функционирования НДПИ и теорией дифференциальной ренты заключено в выборе объекта налогооблагаемой базы для данного налога. Согласно действующему механизму, золотодобывающее предприятие независимо от того, получило ли оно добавочный доход на вложенный капитал в разработку месторождений золота или нет, обязано уплатить НДПИ.

Согласно ст. 340 Налогового кодекса РФ (НК РФ), налогооблагаемой базой НДПИ является стоимость добытых полезных ископаемых, рассчитанная, как правило, исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого золота, т.е. выручка. Выручка состоит из следующих основных компонент:

- себестоимость;
- прибыль.

Себестоимость формируется из статей затрат, включая сырье и материалы, заработную плату с отчислениями, амортизационные отчисления, общехозяйственные и общепроизводственные расходы, прочие затраты и т.д.

Ставка НДПИ для золотодобывающих предприятий – 6%.

Экономическая сущность рентных платежей, налогов – удержать из прибыли недропользователя доход, полученный не за счет эффективного использования собственных ресурсов предприятия, т.е. ренты.

В РФ основной рентный налог в золотодобывающей промышленности – НДПИ, имеет в качестве одной из составляющей налогооблагаемой базы налогооблагаемую базу единого социального налога – фонд начисленной заработной платы, потому что заработная плата является статьей затрат и включается в себестоимость

золота. Как известно, себестоимость является частью выручки, а выручка, по законодательству, – налогооблагаемой базой НДС.

Следовательно, в РФ дважды фонд заработной платы служит налогооблагаемой базой для налогов – единого социального и НДС (в качестве составляющей выручки золотодобывающих предприятий).

Более того, единый социальный налог в 26%, исчисленный от фонда заработной платы работников золотодобывающего предприятия, включается в себестоимость золота, которая является частью выручки, т.е. налогооблагаемой базой НДС, то и с 26% единого социального налога также взимается 6% НДС.

Даже, если единый социальный налог будет реформирован с 2010 г., как было официально заявлено, то затраты по социальному страхованию и обеспечению, отчисления в Пенсионный фонд РФ и другие, предусмотренные законом социальные отчисления от заработной платы работника, также будут включаться в себестоимость продукции.

НДС дублирует налогооблагаемую базу и с налогом на прибыль.

Кроме этого, НДС взимает еще 6% с суммы исчисленного и включенного в себестоимость транспортного налога.

При постатейном рассмотрении налогооблагаемой базы НДС выясняется, что через механизм НДС взимается 6%:

- с налогооблагаемой базы единого социального налога (фонда заработной платы);
- с 26% исчисленного к уплате единого социального налога;
- с суммы исчисленного к уплате в бюджет транспортного налога;
- с налогооблагаемой базы от производственной деятельности налога на прибыль.

Исходя из этого следует, что НДС является косвенным налогом и выполняет роль налога на добавленную стоимость (НДС), хотя золотодобывающие предприятия не являются плательщиком НДС по основной деятельности. Максимальная ставка НДС в РФ 18%, а ставка НДС составляет для золотодобывающих предприятий 6%. Таким образом, разница в 12% создает льготные налоговые условия для золотодобывающих предприятий РФ в сравнении с другими промышленными предприятиями, не занятыми освоением месторождений полезных ископаемых.

Каким же образом собственник недр – РФ – изымает ренту у золотодобывающих предприятий?

Если у нефтедобывающих и газодобывающих предприятий при экспортных поставках нефти и газа дополнительно изымается рента через таможенные пошлины, то при поставках нефти, газа, золота на внутренний рынок у государства остаются механизмы для получения рентных доходов в бюджет, предусмотренные ст. 39 Закона РФ «О недрах»:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- плата за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий.

Следует отметить, что из вышеперечисленных сборов и платежей, предусмотренные Законом РФ «О недрах» рентную сущность имеют только разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. Регулярные платежи

за пользование недрами уплачивают за поиск, оценку, разведку, геологическое изучение месторождений полезных ископаемых и за другие виды работ, не связанные с добычей полезных ископаемых, и не уплачиваются золотодобывающими организациями, ведущими только добычу золота.

Следовательно, можно сделать вывод, что в налоговой системе РФ слабо проработаны инструменты изъятия рентных доходов у недропользователей, в частности в золотодобывающей промышленности.

Изъятие ренты через систему ресурсного налогообложения, по нашему мнению, может быть реализовано:

- введением одного рентного налога;
- модификацией действующего НДС;
- комбинированным изъятием ренты, как через налоговые механизмы, так и неналоговые;
- изменением принципа расчета разовых платежей за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- через систему ранговых показателей;
- через схему расчета налога на прибыль;
- посредством применения схемы прогрессивного налога.

Наиболее критикуемым налогом из налогов и платежей, уплачиваемых недропользователями, является НДС.

Конституция РФ (ст. 75) устанавливает, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения закрепляются федеральным законом, т.е. НК РФ.

Содержание ст. 3 НК РФ «п. 1. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения...», «п. 2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер...», «п. 3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными...», ... «п. 7. Все неустраиваемые сомнения... толкуются в пользу налогоплательщика...» закрепляет некоторые общепринятые принципы налогообложения.

Согласно ст. 342, п. 1, подп. 8 НК РФ, НДС слабо соответствует п. 2 ст. 3 НК РФ, потому что для нефтедобывающих предприятий страны в зависимости от периода освоения месторождения, вязкости нефти и других горно-геологических характеристик месторождений полезного ископаемого предусматривается нулевая ставка НДС, также величина ставки НДС только для нефтедобывающих предприятий зависит от того, в каком регионе страны добывается нефть.

Трансформация НДС является очевидной еще и потому, что данный налог заменяет по своей сущности косвенный налог – НДС.

Основные критерии расчета ставок рентного налога для недропользователей должны разрабатываться путем дифференциации горно-геологических и географо-экономических характеристик месторождений полезных ископаемых и величина ставки не должна иметь стабильное значение на протяжении всего периода освоения месторождений золота.

Однозначно, согласно теории рентных отношений и мировой налоговой практики, горная (золотая) рента должна изыматься из прибыли золотодобывающего предприятия. Налогооблагаемая база рентного налога в виде прибыли обеспечивает возможность при разработке расчетной формулы налога применить встроенные механизмы стимулирования к внедрению в производство инновационных технологий освоения месторождений и ресурсосбережения, т.е. изымать только дифференциальную ренту 1.

Действующая система ресурсного налогообложения не учитывает уровень издержек добывающих предприятий в процессе подсчета величины, подлежащих к уплате налогов и сборов, а только увеличивает их.

Выявить величину дифференциальной ренты 1 в величине выручки предприятия можно, только сопоставив выручку с затратами предприятия на разработку месторождения с минимальным уровнем затрат, обеспечивающим величину абсолютной ренты. Применяемый механизм расчета НДС слабо стимулирует золотодобывающие предприятия на разработку трудно извлекаемых невозобновляемых полезных ископаемых, на внедрение новой техники и применения новых технологий.

Следовательно, целесообразным является изменение налогооблагаемой базы НДС как основного рентного налога с выручки на чистую прибыль. В этом случае начисление НДС будет отражаться бухгалтерской проводкой Дт 84 Кт 68 (начислен НДС за счет нераспределенной прибыли организации) и будет снято дублирование налогооблагаемых баз с единым социальным налогом и налогом на прибыль, что полностью согласуется с теорией ренты и принципами налогообложения.

В результате изменения налогооблагаемой базы с выручки на прибыль рентные доходы будут оплачивать не потребитель продукции добывающих предприятий, а сам недропользователь – золотодобывающее предприятие. Таким образом будет снижаться себестоимость не только золота, но и себестоимость продукции, при производстве которой используется драгоценный металл, добытый отечественным недропользователем.

По нашему мнению, факторы, учитываемые при формировании системы ресурсного налогообложения золотодобывающих предприятий РФ, должны включать:

- дифференциацию ставок ресурсных налогов в зависимости от особенностей месторождения;
- установление «плавающей» шкалы ставок, корректируемой раз в квартал (во время сдачи квартального отчета) по причине изменения характеристик месторождения и условий разработки;
- установление налоговых каникул либо понижающей ставки до выхода на проектную мощность месторождения;
- применение механизма снижения ставки на истощение недр;
- введение нижних и верхних границ налога, рассчитанных с учетом среднемировых тенденций и уровня рентабельности в золотодобывающей промышленности;
- изменение налогооблагаемой базы изъятия ренты у недропользователей с выручки на налогооблагаемую базу – прибыль;
- стимулирование через расчетный механизм суммы рентного налога применения в процессе добычи собственных разработок, инновационных проектов, возможность своевременного обновления производственных мощностей.

## Литература

1. Конституция РФ [Текст] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. – М. : Поматур, 2009. – 48 с.
2. Налоговый кодекс РФ [Текст]. – М. : Эксмо-Пресс, 2007. – 848 с.
3. О недрах [Текст] : закон РФ. – М. : Ось-89, 2008. – 64 с.
4. Боженко И.П. Инвестиционная политика в золотодобывающей промышленности капиталистических стран [Текст] / И.П. Боженко. – М. : НИФИ, 1985. – 73 с.
5. Климов Д.А. Золотой запас против «золотовалютных резервов» [Текст] / Д.А. Климов // Финансы и кредит. – 2007. – №4. – С. 27-33.
6. Кривошекова Е., Окунева Е. Система регулирования нефтяного комплекса России [Текст] / Е. Кривошекова, Е. Окунева // Вопросы экономики. – 2004. – №7. – С. 70-85.

7. Крюков В. Анализ развития системы недропользования (о необходимости ужесточения институциональных условий) [Текст] / В. Крюков // Вопросы экономики. – 2006. – №1. – С. 86-101.
8. Пансков В.Г., Крылова О.В. Налоговые аспекты освоения нефтегазовых ресурсов континентального шельфа России [Текст] / В.Г. Пансков, О.В. Крылова // Налоговый вестник. – 2008. – Ноябрь. – С. 3-9.
9. Полтерович В. и др. Механизмы «ресурсного проклятия» и экономическая политика [Текст] / В. Полтерович, В. Попов, А. Тонис // Вопросы экономики. – 2007. – №6. – С. 4-17.
10. Риккардо Д. Сочинения [Текст] : в 3 т. / Д. Риккардо. – М. : Изд-во полит. лит-ры, 1955. Т. 3. – 284 с.
11. Российский статистический ежегодник : 2007 : стат. сб. [Текст] / Росстат. – М., 2007. – 763 с.

## Ключевые слова

Рента; налог на добычу полезных ископаемых; золотодобывающая промышленность; себестоимость; прибыль.

*Мясоедов Сергей Александрович*  
E-mail: [myasoedov8@mail.ru](mailto:myasoedov8@mail.ru)

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность. Актуальность статьи выражено в объекте исследования – в механизмах изъятия рентных доходов у недропользователей. Для Российской Федерации порядок определения рентных доходов, инструменты изъятия ренты и величина изъятия доходов, полученных от разработок месторождений полезных ископаемых, является важным как для формирования доходной части бюджета страны, так и для рационального использования природно-ресурсной базы страны, развития золотодобывающей промышленности. Поэтому трудно переоценить значимость для Российской Федерации вопросов, связанных с разработкой налоговых инструментов изъятия ренты, что подтверждает актуальность выбранной темы.

Научная новизна и практическая значимость. Следует отметить авторский подход в анализе налогооблагаемой налога на добычу полезных ископаемых с позиции теории рентных отношений, как основного налогового инструмента изъятия рентных доходов у золотодобывающих предприятий Российской Федерации. Аргументация автора по изменению налогооблагаемой базы НДС несомненно нова, хотя и опирается на основы теории ренты и опыт функционирования налоговых систем ведущих золотодобывающих государств. А с учётом величины доходов, получаемых от разработок месторождений полезных ископаемых бюджетами разных уровней, значимость работы возрастает, так как позволяет применить отражённый в статье подход к изъятию ренты и в остальных добывающих отраслях. Изложенная Мясоедовым С.А. в статье позиция об использовании прибыли в качестве налогооблагаемой базы НДС требует дальнейшей проработки и представляется интересным и перспективным направлением, как в теории вопроса, так и в практическом развитии системы ресурсного налогообложения в целом и золотодобывающей промышленности в частности.

Заключение: рецензируемая статья написана на перспективную и актуальную тему, отвечает предъявляемым требованиям к научным публикациям и может быть рекомендована к опубликованию.

*Рожков Ю.В., д.э.н., профессор кафедры «Банковское дело», ГОУ ВПО «Хабаровская государственная академия экономики и права»*

## 1.7. ANALYSIS OF THE FUNCTION TAX MECHANISM WITHDRAWS RENT'S REVENUES OF GOLD ENTERPRISES OF RUSSIA

S.A. Myasoedov, Head the Department  
Sub-faculty "Accounting"

*Far Eastern State Agricultural University*

The article consider the peculiarities formation withdraw rent of gold enterprises our country through tax on mining of the natural resources, analyse of contradictions theory rent and practice of gold mining enterprises in Republics

of South Africa; analyse tax base of tax on mining of the natural resources and reveal the duplicate tax bases of tax's gold mining enterprises.

### Literature

1. Constitution of the Russian Federation. Moscow: Pomatur, 2009.
2. Tax Code of the Russian Federation. Moscow: Eksmo-Press, 2007.
3. Subsoil Law of the Russian Federation. Moscow: Os'-89, 2008.
4. Bozhenko, I.P. Investment Policy in Gold-Mining Industry of Capitalist Countries. Moscow: NIFI (Research Institute of Finance), 1985.
5. Klimov, D.A. "Gold Reserve vs. Forex/Gold Holdings". Finance and Credit no.4 (2007): 27-33.
6. Krivoschekova, E., and E. Okuneva. "Control System of Russian Oil Complex". Voprosy Ekonomiki no. 7 (2004): 70-85.
7. Kryukov, V. "Analysis of the Subsoil Management Development (Regarding the Necessity of Reinforcement of the Institutional Conditions)". Voprosy Ekonomiki no. 1 (2006): 86-101.
8. Panskov, V.G., and Krylova. Tax Considerations in the Development of Oil and Gas Resources of the Russian Continental Shelf. Nalogoviy vestnik Nov. 2008: 3-9.
9. Polterovich V., Popov, and A.Tonis. "Mechanisms of "Resource Curse" and Economic Policy". Voprosy Ekonomiki no. 6 (2007): 4-17.
10. Ricardo, David. The Works. Vol. 3. Moscow: Publishing House of Political Literature, 1955.
11. Russian Statistical Yearbook. Moscow: Rosstat (Federal State Statistics Service), 2007.

### Keywords

Rent; tax on mining of the natural resources; the gold mining industry; cost of goods sold; income from operation.