



УДК 336.2:622.33

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОБЫЧИ УГЛЯ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

Писаренко М.В.^{1,2}, Аксенов В.В.², Шаклеин С.В.²

¹Кузбасский государственный технический университет им. Т.Ф. Горбачева

²Федеральный исследовательский центр угля и углехимии Сибирского отделения Российской академии наук



Информация о статье

Поступила:
27 августа 2024 г.

Рецензирование:
15 октября 2024 г.

Принята к печати:
11 ноября 2024 г.

Ключевые слова:

налогообложение, налоговая база, налоговая ставка, горная рента, налог на добычу полезных ископаемых, налог на дополнительный доход, финансовая модель горного проекта.

Аннотация.

Анализ действующей схемы налога на добычу угля выявил ряд недостатков, которые ставят недропользователей в неравные условия по налогообложению, снижают эффективность изъятия налога и затрудняют его администрирование. В рамках действующей налоговой схемы, ввиду отсутствия нормативных и методических рекомендаций ее реализации, предлагается в качестве налоговой базы принять для углей всех видов (антрацита, каменного и бурого угля) добычу рядового угля, приведенную к эталону зольности. При исчислении НДС по окисленным углям и окисленным антрацитам предложено использовать минимальную налоговую ставку, а с учетом вводимых поправок в НК РФ перейти на единую схему исчисления налоговой ставки НДС, приняв за основу схему, действующую ныне для коксующихся углей.

Анализ опыта и теоретические исследования налогообложения добычи полезных ископаемых показали, что совершенствование схемы исчисления налога на добычу предполагает необходимость учета природных, географических, технологических особенностей месторождений на основе использования группы экономических показателей (капитальные вложения, себестоимость добываемого и реализуемого продукта, рентабельность). Наиболее эффективной является схема налогообложения, напрямую облагающая дополнительный доход, генерируемый при добыче полезного ископаемого. Модельные расчеты на финансово-экономической модели реального горного проекта в условиях реализации четырех различных схем налогообложения позволили предложить следующую концептуальную комбинированную схему. До возмещения инвестиционных вложений изъятие горной ренты предлагается осуществлять на основе НДС, а при выходе угледобывающего предприятия на рентабельную добычу – по схеме налога на добавленный доход.

Для цитирования: Писаренко М.В., Аксенов В.В., Шаклеин С.В. Налогообложение добычи угля: проблемы и пути решения // Техника и технология горного дела. – 2024. – № 4(27). – С. 80-98. – DOI: 10.26730/2618-7434-2024-4-80-98

Введение

Россия обладает огромными ресурсами разнообразных полезных ископаемых. По доказанным запасам энергетического сырья и их добыче Россия по данным МЭА входит в пятерку мировых лидеров: природного газа – первое в мире по запасам с долей 19,9% и второе по добыче с долей 16,6%; нефти – седьмое с 6,2% и второе-третье с 12,2%, угля – второе с 15,1% и шестое с 5,2% соответственно.

Минерально-сырьевой сектор России в виде налогов с добычи полезных ископаемых и других налогов вносит значимый вклад в формирование бюджета страны. Так, около 14%



валового внутреннего продукта страны и около 49,5% доходной части бюджета в 2023 году обеспечено за счет налога на добычу полезных ископаемых и других налогов и сборов [1,2].

Процессы добычи и переработки полезных ископаемых составляют основу экономики ряда субъектов РФ. Во многих регионах России, в число которых входит и Кемеровская область – Кузбасс, горнодобывающие предприятия являются градообразующими, от результата работы которых в значительной степени зависит стабильность социально-экономической обстановки в них. Для России построение эффективной схемы налогообложения добычи полезных ископаемых является приоритетной задачей: «Налогообложение минерально-сырьевого сектора, с одной стороны, должно обеспечить значительные и стабильные налоговые поступления в государственный бюджет, с другой – сохранять достаточные стимулы для инвестиций в данный сектор экономики» [3] и долгосрочного его развития при условии обеспечения рационального использования недр [4-10].

Налог на добычу угля в России

С момента перехода России к рыночным отношениям система налогов и платежей в области недропользования претерпела ряд изменений. Первый ее вариант, введенный в 1992 г. Законом РФ «О недрах», регламентировал следующие основные платежи: разовые и регулярные платежи за право добычи полезных ископаемых; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (МСБ), которые устанавливались в виде процентной ставки.

Регулярные платежи за право добычи взимались по дифференцированным ставкам. Законодательством был определен диапазон изменения ставки (с 1992 года – от 3 до 6%, а с 1995 года – от 1 до 3%) [11]. Размер ставки устанавливался индивидуально с учетом количества и качества запасов, природно-географических, горнотехнических условий, риска пользователя недр и рентабельности разработки месторождения и указывался в лицензии на право пользования каждого конкретного участка недр. В качестве налоговой базы принималась стоимость добытого угля, которая исчислялась по ценам реализации товарной продукции. Но методика, регламентирующая порядок определения размера ставки с учетом рентообразующих факторов, не была разработана, а размер ставки устанавливался на основе экспертного подхода. Сложность, отсутствие прозрачности порядка установления размера налоговой ставки имело ряд отрицательных последствий, в том числе связанных с попытками ее снижения.

Федеральным Законом от 08.08.2001 126-ФЗ с 01.01.2002 вступает в силу глава 26 Части второй Налогового Кодекса (далее НК РФ) «Налог на добычу полезных ископаемых» (НДПИ). Согласно нововведению, исчисление НДПИ стало производиться по адвалорной налоговой ставке, которая для угля была определена 4%. Тем самым проблема установления размера ставки была снята. В качестве базы для исчисления НДПИ была принята стоимость добытого полезного ископаемого, в качестве налогового периода изначально принимался квартал, который Федеральным Законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ впоследствии был сокращен до календарного месяца.

Введением НДПИ отменялись отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также зачатки рентного подхода к определению налога на добычу полезных ископаемых. Это нововведение позволило существенно упростить и унифицировать исчисление налога и его администрирование. Однако практическая реализация этой схемы налогообложения обозначила основной ее недостаток – невозможность достоверного исчисления налоговой базы, которую определяла цена добытой продукции, вызванной следующими причинами.

Во-первых, к этому времени уголь становится товаром экспортного назначения: в 2001 году на экспорт было отправлено 22% добытого в России угля, в 2010 году – уже 48% [12], причем значительная часть добытого угля реализовывалась предприятиями не самостоятельно, а через интегрированные или посреднические компании. При этом цена, по которой компании закупали уголь у добывающих предприятий, нередко была ниже фактической цены, что снижало налоговую базу и отчисления. Как результат, поступления НДПИ при добыче угля в 2002 году сократились (почти на 37,5% [13]), а в последующие годы их величина постоянно отставала от темпов роста цен на уголь [14].



Во-вторых, возросла волатильность цен на уголь (Рис. 1), затрудняющая возможность прогнозирования и планирования размера налоговых поступлений в консолидированный бюджет.

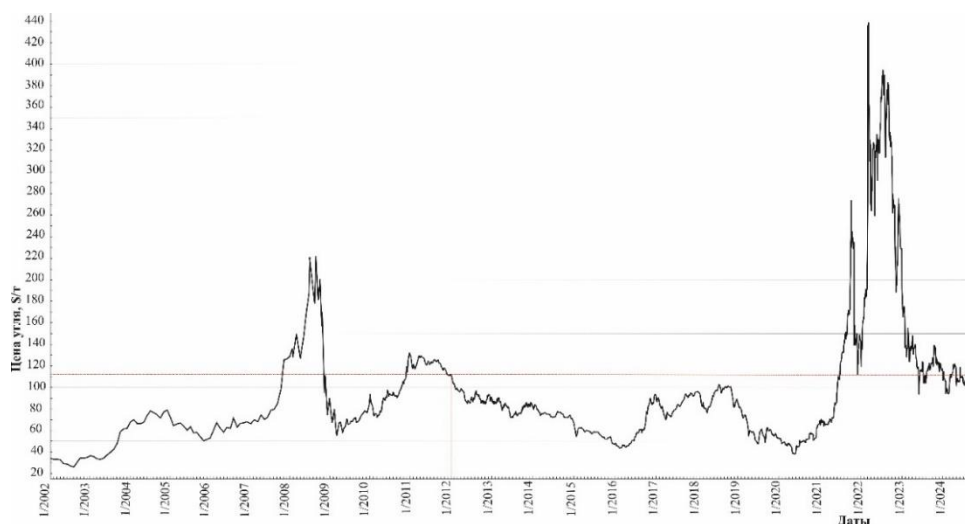


Рис. 1. График изменения CIF ARA – европейского индикатора цены энергетического угля калорийностью 6000 ккал с зольностью 16 % и с содержанием серы менее 1 % (продавец оплатил стоимость погрузки, морской фрахт и страхование груза в портах Амстердама, Роттердама, Антверпена)

Fig. 1. Chart of changes in CIF ARA - a European indicator of the price of thermal coal with a calorific value of 6000 kcal with an ash content of 16% and a sulfur content of less than 1% (the seller paid the cost of loading, sea freight and cargo insurance in the ports of Amsterdam, Rotterdam, Antwerp)

Выявившиеся недоставки и предопределили необходимость введения новой схемы исчисления НДС.

С 01.04.2011 вступают в силу поправки к главам 25 и 26 Части второй НК РФ, введенные Федеральным Законом от 28.12.2010 № 425-ФЗ, тем самым вводится принципиально новая схема. НДС стал определяться исходя из объема добытого полезного ископаемого и фиксированной ставки (рублей на тонну), размер которой определен видом угля. Согласно пункту 2 статьи 342 части второй НК РФ уголь был разделен на четыре вида, для каждого из которых были установлены налоговые ставки: 47 рублей за тонну для антрацита, 57 рублей для коксующегося угля, 11 рублей для бурого и 24 рубля за тонну угля «прочего вида». Для учета волатильности цен на уголь указанные ставки ежеквартально корректируются посредством коэффициентов-дефляторов, устанавливаемых Минэкономразвития РФ по каждому виду угля по методике, утвержденной приказом этого министерства от 27.12.2011 № 763, и публикуемых на сайте Минэкономразвития РФ. Законодательством определено, что налоговая база (объем добычи полезного ископаемого) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

С момента введения новой схемы НДС был принят ряд законов, корректирующих налоговые ставки. С 2022 года Федеральным законом от 29.11.2021 № 382-ФЗ налоговая ставка на коксующийся уголь стала привязываться к мировой цене на уголь, коксующийся в соответствии с индексом SGX TSI FOB Australia Premium Coking Coal OTC Futures/Options, выраженной в долларах США за 1 тонну, и к устанавливаемому Центральным банком России среднему курсу доллара США к рублю. Тем самым ставка на этот вид угля выросла в 5 и более раз (с 2022 по 2024 годы находилась в диапазоне 222-635 рублей на тонну). Зависимость налоговой ставки от цены самого дорогого австралийского сорта коксующегося угля вызывала много вопросов в связи с тем, что основной объем добываемого в России коксующегося угля предназначен для удовлетворения внутреннего спроса, а на экспорт отправляется около 30% объема его добычи. Кроме того, в российской классификации углей приняты отличные от международных показатели качества угля [15].



С 2025 года Федеральным законом от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» налоговая ставка на коксующийся уголь стала привязываться уже к средней цене коксующегося угля в морских портах РФ. Была несколько скорректирована и формула ее исчисления: увеличивается доля от цены угля с 1,5 до 2,5%. Внесенными изменениями ставка НДС перестала зависеть от цены угля австралийского брендового угля на мировых рынках, но в ее расчетах по-прежнему используется цена угля в долларовом эквиваленте, что вызывает недоумение в связи с государственным курсом на исключение доллара из торговых расчетов.

Федеральным законом от 12.07.2024 № 176-ФЗ взамен экспортных пошлин на уголь с 2025 года статьей 342^{11,13,14} НК РФ предусматривается «ценовая» надбавка в 10% к ставке НДС при росте цен на угольную продукцию выше порогового значения (кроме бурого угля). Пороговые значения цены в НК РФ установлены для каждого вида угля: для коксующегося – 167 \$/т, антрацитов – 135 \$/т и прочих углей – 120 \$/т.

Для углей и антрацитов, кроме коксующихся углей, внесенные в НК РФ изменения усложнили схему исчисления налоговой ставки, одновременно используя как ставки и коэффициенты-дефляторы, так и среднюю цену на уголь по его видам.

Для «прочих углей» расчетный коэффициент, на который увеличивается налоговая ставка при определении «ценовой» надбавки, умножается на 0,5, что согласно НК РФ отражает долю экспорта в общем объеме реализации угля. В итоге «ценовая» надбавка для «прочих углей» составит не 10, а 5%. С какой целью вводится этот коэффициент и почему он применяется только к этому виду угля, непонятно.

Согласно статье 342¹⁴ НК при исчислении «ценовой» надбавки по антрациту в расчетах используется средняя за налоговый период цена на угольную смесь PCI (известную в России как ПУТ) в портах РФ. Однако не весь добываемый в стране антрацит соответствует требованиям этой смеси и поэтому реализуется по более низкой цене, хотя «ценовая» надбавка распространяется на весь антрацит.

В НК РФ регламентируется, что средняя цена на уголь и угольные смеси, которые используются при определении «ценовой» надбавки к налоговой ставке, подлежат размещению до 10-го числа календарного месяца, следующего за налоговым периодом, на официальном сайте Федеральной антимонопольной службы РФ или определяются налогоплательщиком самостоятельно (без указаний на то, каким образом такое определение выполняется).

Таким образом, создана сложная, нормативно необеспеченная схема налогообложения, которая приведет к налоговым спорам.

Налоговая база НДС: проблемы и пути решения

Введение в 2011 году НДС было осуществлено без подготовки нормативно-правовой базы, регламентирующей порядок определения его налоговой базы. Правовая неопределенность при исчислении НДС приводит к возникновению множества вопросов как со стороны налоговых органов при администрировании НДС, так и со стороны налогоплательщиков.

Отсутствие нормативов, регламентирующих порядок определения налоговой базы, породило судебные споры между недропользователями и налоговой службой. Первоначально налоговая служба под «добытым полезным ископаемым» понимала добытый рядовой уголь. Недропользователи не могли с этим согласиться, так как это вынуждало их платить НДС не только за уголь, но и за извлеченную совместно с ним пустую породу, и доказывали, что под «добытым полезным ископаемым» следует понимать добычу по «чистым угольным пачкам» (далее ЧУП). Разрешение разногласия по этому вопросу было снято письмом ФНС от 10.07.2012 № ЕД-4-3/11294@, в котором было дано пояснение: под «добытым полезным ископаемым» следует понимать «добычу угля по чистым угольным пачкам», то есть угольной массы, не засоренной пустой породой. Этим разъяснением было внесена ясность только в понимание содержания понятия налоговой базы, но методические вопросы порядка ее определения до сих пор не решены. Единого мнения о том, каким образом следует исчислять ее размер, не



существует не только у недропользователей, но и у различных налоговых инспекций даже в пределах одного региона. В связи с этим судебные разбирательства между ФНС и налогоплательщиками по принятому порядку определения налоговой базы не прекращаются.

НК РФ регламентируется, что количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) способами. Ввиду отсутствия в НК РФ четкого определения, традиционно под прямым способом понимается маркшейдерский замер добычи по ЧУП, который реализуется на практике при учете движения запасов в рамках осуществления их государственного учета. Достоверность результатов такого замера зависит от методики измерений, плотности и конфигурации сети точек маркшейдерских измерений, но какие-либо современные нормативные документы, определяющие эти параметры, до сих пор отсутствуют. Для условий подземной добычи угля имеются лишь разработанные более 30 лет назад «Методические указания по производству замеров горных выработок...» [16], однако содержащиеся в них рекомендации по плотности сети маркшейдерских замеров имеют лишь приближенный интервальный характер и не отвечают требованиям налогового учета. Действующая «Инструкция по учету добычи угля...» [17] не содержит каких-либо указаний на методику определения размера добычи по ЧУП. «Инструкция по маркшейдерскому учету объемов горных работ при добыче полезных ископаемых открытым способом» [18] (в настоящее время отмена) регламентирует только точность подсчета объемов, без указаний на условия, обеспечивающие ее достижения.

При прямом способе исчисления налоговой базы, для перехода от установленного маркшейдерским замером объема добытого угля в отработанном контуре в кубических метрах к тоннам добытого угля используется плотность угля. Она определяется непосредственно при опробовании или, что чаще, по графику зависимости между зольностью и плотностью (кажущейся плотностью угля), установленной в материалах геологического отчета, т. е. расчетным методом.

Действующим ГОСТ 59252-2020 предписывается осуществлять отбор пластовых проб в горных выработках не более чем через каждые 300 м, но не реже чем раз в квартал. Тем самым в отработанном в налоговом периоде (одни месяц) контуре пластовые пробы могут вообще отсутствовать. Причем, поскольку результаты опробования из горных выработок фиксируются лишь внутренними документами предприятия, достоверность таких данных не может быть объективно оценена в процессе налоговых проверок.

При косвенном способе налоговая база исчисляется путем пересчета количества добытого рядового угля в добычу по чистым угольным пачкам, используя данные зольности рядового угля и чистых угольных пачек и засоряющих уголь пород. Данные о количестве и зольности фактически добытого рядового угля являются наиболее представительными, поскольку преимущественно основаны на результатах взвешивания и опробования, отправляемых потребителям партий угля, который, в свою очередь, также их контролирует при получении продукта.

Требования к источникам данных о зольности, плотности угля и пород при определении налоговой базы ни один из действующих нормативных документов не содержит, поэтому они принимаются из геологических отчетов. В связи с этим достоверность представляемых недропользователями данных, используемых для определения налоговой базы, постоянно подвергается сомнениям со стороны ФНС, разрешить которые с довольно сложно. Поэтому налоговые инспекции все настойчивее указывают на необходимость развертывания на предприятиях широких сетей опробования угля и пород из горных выработок и на угольных складах, реализация которых потребует от недропользователей дополнительных капитальных и временных затрат, направленных исключительно на удовлетворения требований ФНС.

Необеспеченность нормативно-методической базы исчисления НДС по углю в совокупности со сложностью и многообразием возникающих вопросов, значительно затрудняет ее администрирование [18]. В рамках действующей схемы налогообложения снятие части спорных вопросов по исчислению налоговой базы видится в следующем.



При реализации косвенного способа переход от добычи рядового угля к добыче по ЧУП производится путем ее пересчета на зольность угольных пачек. Если обратиться к опыту определения различных международных и российских ценовых индексов на уголь, то цены на уголь зависят от установленного норматива по качеству товарной продукции (зольности, калорийности, содержания серы, влажности). Так, европейский индекс энергетических углей CIF ARA ориентирован на уголь зольностью 16% и калорийностью 6000 ккал/кг. Международные бренды по коксующимся углям (HCC и SSCC) в качестве граничного значения зольности принимают 8,5-10,5%. Российским стандартом максимальное значение зольности угольного концентрата для коксующихся углей установлено 10,5%. Предлагается эти граничные значения или близкие к ним принять в качестве эталонных и использовать их для исчисления налоговой базы НДС по видам угля. То есть в качестве «добытого полезного ископаемого» понимать не добычу по чистым угольным пачкам, а ее величину, приведенную к эталонному значению зольности.

Подобный подход позволит снять вопросы по достоверности использования данных при исчислении налоговой базы, а также представляется более справедливым с позиции налогообложения. Ведь сейчас, например, добытый уголь зольностью 7% облагается по той же ставке, что и с зольностью 20% [20]. Налоговая база (Д) в этом случае может быть определена по известной формуле перевода добычи рядового (засоренного породами) угля на эталонную зольность [20]:

$$D = D_p(A_p^d - A_3^d) / (A_p^d - A_3^d), \quad (1)$$

где D_p – добыча рядового угля; A_p^d – зольность горной породы, засоряющая уголь; A_3^d – зольность добытого рядового угля по статистическому отчету; A_3^d – эталонная зольность добытого угля.

По-видимому, чтобы избежать вопросов о достоверности зольности горной породы, которая участвует в этой формуле, следует и для нее установить эталонное значение. В качестве предложения, учитывая разнообразие типов вмещающих пород и пород внутрипластовых прослоев, эталонную зольность засоряющих пород A_p^d допустимо установить на едином для всех месторождений страны уровне, например, в 80% [20].

Используя значения D_p , A_p^d , которые определяются на статистическом отчету, и эталонные значения зольности A_p^d и A_3^d , по приведенной формуле 1 и определяется искомая величина Д для каждой отправленной потребителю в налоговый период партии и поставленного на угольный склад, сумма которых и составит налоговую базу НДС.

Предложенный подход к определению налоговой базы не противоречит НК РФ, но освобождает ФНС от необходимости контроля над решением вопросов о достоверности определения налоговой базы, оставляя их решение за Минприроды РФ в рамках осуществляемого им учета состояния и прогноза развития минерально-сырьевой базы страны.

О налоговой ставке

Постановлением Правительства РФ от 20.06.2011 № 486 «Об утверждении классификации углей, являющихся объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых», согласно которому в целях налогообложения выделено всего четыре вида угля: бурые угли, антрациты, коксующиеся угли и уголь «за исключением антрацита, коксующегося угля и угля бурого» (далее «прочий уголь»). Обращает на себя внимание несоответствие классификации углей для налогообложения действующим стандартам: ГОСТ 25543, ГОСТ 32349 и ГОСТУ 32347 – ни по названиям, ни по направлениям использования [21].

Государственным стандартом (ГОСТ 25543) каменные угли разделены на 15 технологических марок, близких по своим генетическим и технологическим свойствам. В целях же налогообложения каменные угли разделены всего на два вида (коксующиеся и прочие угли). К коксующимся углям постановлением Правительства № 486 отнесены следующие марки: ГЖО, ГЖ, КЖ, К, КО, КС и ОС, которые характеризуются разной ценностью для коксовой промышленности. По технологическим свойствам коксующиеся угли традиционно принято объединять в три основные группы:

- спекающуюся, к которой относят газовый жирный (ГЖ) и жирный (Ж) уголь;



– коксовой присадки – коксовый жирный (КЖ), коксовый (К), коксовый отощенный (КО) и отощенный спекающийся (ОС);

– отощающей присадки – коксовый слабоспекающийся (КС).

Остальные марки углей относят к отдельной малоценной слабоспекающейся группе, и они не представляют особой ценности для коксохимической промышленности.

Наибольшую ценность представляют угли коксовой группы (КЖ и К), на основе которых получают кокс высокого качества, далее по значимости следуют спекающиеся угли (Ж-ГЖ), которые обеспечивают хорошую спекаемость в смеси с коксовыми и отощенными спекающимися углями, а далее – угли отощающей присадки.

Для налогообложения все эти угли, имеющие столь разную технологическую ценность для коксохимической промышленности и существенно отличающиеся по цене одной тонны, причислены к одному виду. В результате для исчисления НДС, как для особо ценной коксовой группы углей марки К, цена тонны угля которой по данным Санкт-Петербургской Международной Товарно-сырьевой Биржи составляла в феврале-марте 2024 года составляла 13,2 тыс. руб., так и для менее ценной марки КС, цена на которую в том же периоде была значительно ниже – 4,1 тыс. руб., используется одна налоговая ставка, что противоречит идее дифференциации налоговых ставок.

Аналогичная картина наблюдается и по прочим углям (марок Д, ДГ, Г, КСН, ТС, СС, Т). Угли этого вида могут использоваться в технологических и энергетических целях, но их ценность существенно отличается. На энергетические цели пригодны все угли этого вида. В энерготехнологических целях уголь применяется как топливо и восстановитель взамен кокса в недоменных производствах (при получении ферросплавов, агломерации руд, карбида кальция, производства цемента, термоантрацитов и др.), для этого используются в основном тощие угли и антрациты, а угли марок СС и Т могут использоваться для получения активированных углей и адсорбентов, углеграфитовых материалов и т.д. Разные направления использования углей определяют и существенно разную цену на них. Например, цена тонны длиннопламенного угля марки Д при базовой калорийности 7000 ккал/кг, которая близка к высшей теплоте сгорания, характерной для данной марки, по данным Санкт-Петербургской Международной Товарно-сырьевой Биржи составила в феврале-марте 2024 г 1,9 тыс. руб., а тощего угля марки Т при той же калорийности, которая соответствует только нижней теплоте сгорания характерной для этой марки, составляла 4,1 тыс. руб.

Следует также отметить, что даже среди одной марки выделяются угли, обладающие специфическими технологическими свойствами. Например, среди антрацитов выделяются угли с низким удельным электросопротивлением и высокой термостойкостью, которые являются ценным сырьем для производства электродов [21] и реализуются по высокой цене. В то же время угли контактного метаморфизма, которые из-за их специфичности и неустойчивости технологических свойств обладают не столь высокой технологической ценностью, реализуются по более низким ценам.

Отдельно стоит обратить внимание на окисленные угли. Выделяются окисленные угли двух групп: ОК I и ОК II. Эти угли располагаются в зонах выветривания массива горных пород и имеют ограниченное применение даже в энергетике, так как окисленные антрациты и энергетические угли имеют пониженную калорийность. Окисленные коксующиеся угли не используются в процессах коксования, поэтому спрос и цена на них минимальны. Налогообложение же всех окисленных углей ныне осуществляется по ставкам марочных углей, что не отвечает идее дифференциации налоговых ставок.

Вызывает вопросы и величина установленных ставок по видам угля, которые установлены в 2011 году, исходя из идеи «сохранения налоговой нагрузки, сложившейся до введения НДС» [6], и действуют ныне с существенной корректировкой их на коэффициенты-дефляторы. Методика исчисления этих коэффициентов-дефляторов затруднена для понимания и вызывает вопросы.

Значения коэффициентов-дефляторов за период их действия (01.01.2012–01.10.2024) выросли в 2,24 раза по антрациту, в 1,45 раз по «прочим углям» и в 3,04 раза по бурым углям (Таблица 1), что предполагает рост налоговых поступлений по НДС. Однако анализ



многолетних поступлений НДС по углю указывает на постоянное отставание роста налоговых поступлений от роста цен на уголь [14]. Эта тенденция прослеживается и при пересчете налоговых ставок с учетом ослабления рубля за период 2012-2024 годы (Таблица 1). Расчеты показали, что по всем видам угля, за исключением коксующихся углей (по которым с 2022 года реализуется иная схема налогообложения), наблюдается снижение ставок в долларовом эквиваленте. А по прочим углям, на которые приходится основной объем добычи (более 50% от общей добычи угля в России), ставка фактически снизилась в 2 раза. Причина этого кроется, по-видимому, в использовании коэффициентов-дефляторов, методика определения которых не предполагала значимой флуктуации цен (Рис. 1).

Таблица 1. Изменение ставок НДС на уголь в пересчете на доллары, за период 01.01.2012-01.10.2024

Table 1. Changes in mineral extraction tax rates on coal, converted to dollars, for the period 01/01/2012-01/10/2024

Показатели	Антрацит	Коксующийся уголь	Бурый уголь	«Прочий уголь»
Налоговая ставка в 2012 году, руб./т	47	57	11	24
Коэффициент-дефлятор за период 01.01.2012-01.10.2024, ед.	2,24	5,76*	3,04	1,45
Налоговая ставка в 2024 году (3 квартал), руб./т.	105,24	328,88	33,41	34,93
Налоговая ставка в долларах (по курсу 31,03 руб.) в 2012 г.	1,51	1,83	0,35	0,77
Налоговая ставка в долларах (по курсу 91,18 руб. сентябрь) на 01.10.2024	1,15	3,61	0,37	0,38

В период за 2012-2024 годы наблюдается высокая волатильность на рынке энергетических углей (Рис. 1): стартовав с 105\$ в 2012 году, цена на уголь снижается до 40\$, а затем стремительно растет до 410\$ и далее, снижаясь, варьирует в диапазоне 110-120\$ в 3 квартале 2024 года. По-видимому, алгоритм, заложенный в основу методики определения коэффициентов-дефляторов, неустойчив в условиях столь значимых колебаний цен.

В итоге вклад налога на добычу угледобывающих предприятий в консолидированный бюджет весьма скромен [22]. Так, в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024-2026 годы» отмечена низкая налоговая нагрузка по углю по сравнению с другими отраслями горно-металлургического комплекса. По расчетам Минфина РФ, НДС в черной металлургии составляли 10%, в цветной и драгоценной металлургии – 15%, а в угольной промышленности – 2%, поэтому вопрос о повышении налога на добычу угля постоянно является предметом обсуждения [22]. В частности, Минфин РФ высказывает предложения по увеличению ставки на 380 руб./т для всех видов углей. Реализация такой фискальной политики будет иметь ряд негативных последствий: рост цен на уголь, снижение инвестиций в угольную отрасль, закрытие низкоэффективных угольных предприятий и выборочная отработка высокоценных запасов угля.

Таким образом, принятая классификация углей для целей налогообложения не соответствует действующим стандартам по направлениям их использования, а принятые налоговые ставки не отражают качественных особенностей углей, что предполагает необходимость совершенствования схемы налогообложения добычи угля.



Предложения по налоговой ставке

В рамках действующей схемы налогообложения дифференциация налоговых ставок возможна путем ввода корректирующих коэффициентов, учитывающих качество угольной продукции.

Для коксующихся углей, исходя из того, что даже угли одной марки могут иметь различную технологическую ценность, при установлении корректирующих коэффициентов по трем группам углей (спекающаяся, коксовая и истощающаяся группа) целесообразно ориентироваться на показатель технологической ценности (ТЦ), который предложен и численно определен В.П. Ивановым [15,21]. Для углей спекающейся группы, на которую приходится наибольший объем добычи коксующихся углей – около 50% – предлагается установить значение коэффициента, увеличивающего налоговую ставку ($K_{тц}$), равным 1, на угли коксовой группы $K_{тц} = 1,2$, а для тощающей группы $K_{тц} = 0,7$. Таким образом, при налоговой ставке на коксующийся уголь, определенной по действующей схеме, равной 328 руб./т, для углей спекающейся группы ставка сохраняется, для коксовой группы увеличивается до 393,6 руб./т, а для отошающей группы снижается до 229,6 руб./т.

Антрациты, «прочие угли» и бурые угли, исходя из того, что основным потребительским качеством угля этого вида является объем выделяемого тепла при сжигании единицы топлива (калорийность), предлагается для целей налогообложения разделить на четыре группы энергетической ценности (ЭЦ): низкоценные, малоценные, ценные и высокоценные. Такое деление предлагается производить по низшей теплоте сгорания топлива, так как при этом состоянии учитывается зольность и влажность [15]. Энергетическая ценность (ЭЦ) угля предлагается определять как отношение низшей теплоты сгорания Q_i^r к 6000 ккал/кг.

$$ЭЦ = \frac{Q_i^r}{6000}. \quad (2)$$

Деление на группы предлагается производить по следующим граничным значениям ЭЦ: низкоценные $ЭЦ \leq 0,98$, малоценные $0,98 < ЭЦ \leq 1,13$; ценные $1,13 < ЭЦ \leq 1,19$; высокоценные $ЭЦ > 1,19$. При этом к низкоценным углям следует отнести и все окисленные угли вне зависимости от их ЭЦ.

Учитывая то, что значимый объем добываемого энергетического угля приходится на марки Д и ДГ, которые характеризуются $ЭЦ = 1,106-1,130$, они по этому показателю соответствуют группе малоценных.

Значение корректирующего коэффициента ($K_{эц}$) к налоговой ставке для низкоценных углей предлагается принять равным $K_{эц} = 0,6$, для малоценных $K_{эц} = 1,0$, для ценных $K_{эц} = 1,3$ и для высокоценных $K_{эц} = 1,7$.

Как уже отмечалось, поправки в НК РФ (Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ), предусматривают «ценовые» надбавки к налоговой ставке при росте цены угольной продукции выше порогового значения, учитывающие среднюю цену угля в портах России.

Логично распространить регламентированную НК РФ схему исчисления НДС, принятую для коксующихся углей, на все виды углей, используя при этом цены на уголь в рублях, а не в долларах.

Таким образом, налоговая ставка для коксующихся углей $K_{уг}$ определится по формуле:

$$K_{уг} = (Ц_{кокс} \times 0,025 + Ц_{кдоп}) \times K_{тц}, \quad (3)$$

где $K_{уг}$ – налоговая ставка на коксующийся уголь, руб./т; $Ц_{кокс}$ – средняя за налоговый период цена на коксующийся уголь, руб./т; $Ц_{кдоп}$ – «ценовая» надбавка, руб./т; $K_{тц}$ – коэффициент технологической ценности (для спекающейся группы $K_{тц} = 1,0$, для коксовой $K_{тц} = 1,2$ и для отошающей $K_{тц} = 0,7$).

Переход на единую схему налогообложения угля позволяет снять вопросы к значениям налоговых ставок и коэффициентам-дефляторам по остальным видам углей. Но при определении налоговой ставки по остальным видам углей стоит, по-видимому, пересмотреть значение коэффициента 0,025 при цене угля в формуле (3), снизив его до 0,015.

Таким образом, определение налоговой ставки для энергетических углей предлагается осуществлять по формуле (4).



$$K_{Эн} = (C_{Эн} \times 0,015 + C_{Эндоп}) \times K_{Эц}, \quad (4)$$

где $K_{Эн}$ – налоговая ставка на антрацит, «прочий уголь», бурый уголь, руб./т; $C_{Эн}$ – средняя за налоговый период цена, руб./т; $C_{Эндоп}$ – «ценовая» надбавка, руб./т; $K_{Эц}$ – коэффициент, значение которого зависит от энергетической ценности (для низкоценных $K_{Эц} = 0,6$, для малоценных $K_{Эц} = 1,0$, для ценных $K_{Эц} = 1,3$ и для высокоценных $K_{Эц} = 1,7$).

Например, при использовании формулы (4) значение налоговых ставок при средней цене на энергетический уголь 6000 тыс. руб. и $C_{Эндоп} = 0$ налоговая ставка $K_{Эн}$ по группам составит: для низкоценных – 54; малоценных – 90; ценных – 117 и высокоценных – 153 руб./т.

Следует отметить, что привязка ставки НДС на уголь к цене в портах России не отвечает характеру этого налога и ставит недропользователей в неравные условия по налогообложению, поскольку она становится зависимой от затрат на транспортировку продукции до портов России, доля которых для отдельных производителей может достигать 50% от цены угля. Поэтому угледобывающие предприятия, расположенные ближе к портам РФ (предприятия Дальневосточного региона и Якутии), имеют более высокие нетбэки (цена реализации за вычетом стоимости доставки), нежели те, которые имеют более длинное транспортное плечо (предприятия Кузбасса). Поэтому следует рассмотреть возможность при исчислении НДС по формулам (3) и (4) использовать цену угля в портах РФ за минусом транспортных расходов, т. е. цену на угольную продукцию на условиях ФАС.

Предложенный выше порядок определения базы и ставки НДС вытекает из накопленного опыта и проблем определения НДС и рассматривается авторами как рекомендуемый к применению. Вместе с тем существует возможность дальнейшего концептуального развития налогообложения в угольной отрасли, составной частью которых являются вышеприведенные предложения. Разумеется, приводимые ниже предложения концептуальной схемы налогообложения не столь очевидны, как вышеприведенные, и предполагают необходимость их критического рассмотрения.

Анализ отечественного и мирового опыта налогообложения добычи угля

Академик РАН Д.С. Львов отмечал, что «...главным источником налоговых поступлений в России должна быть рента», но «...основной рентный поток доходов не попадает в бюджеты Российской Федерации, что является недостатком действующей в России налоговой системы...» [4]. Поэтому в основе системы налогообложения добычи полезных ископаемых должна быть положена теория горной ренты, а совокупность налогов, сборов и платежей следует рассматривать как форму изъятия рентного дохода, генерируемого в сфере недропользования [5].

В научном мире проблеме образования горной ренты уделено много внимания. Одни исследователи, придерживаясь марксистской теории ренты, пытаются выделять абсолютную и дифференцированную (I и II) горную ренту [8,23], другие, не разграничивая на виды, понимают под рентой часть дохода получаемого от добычи полезного ископаемого. Общепринятого понимания того, какую часть дохода, полученного от добычи полезного ископаемого разной технологической ценности в различных горно-геологических, горнотехнических, климатических и других условиях, следует отнести к горной ренте и изъять, пока нет. Эта задача носит дискуссионный характер [5,24], что объясняется взаимообусловленностью рентообразующих факторов.

Анализ налоговых режимов угледобычи в странах мира позволяет сделать следующие заключения. Наиболее распространенным рентным налогом во многих странах остается роялти, который определяется, как правило, по фиксированной ставке или прогрессивной шкале и привязывается к стоимости реализованной продукции или доходам (Таблица 2). В каждой стране, а в отдельных странах (США, Канаде, Австралии) даже в каждом штате, действует своя схема исчисления рентных платежей. Универсальной системы налогообложения сырьевого сектора, которая приемлема для всех стран, не существует: каждая страна с учетом своих экономических реалий использует свою схему изъятия горной ренты, механизм которой постоянно совершенствуется. Во многих странах наблюдается тенденция на изъятие ресурсно-рентных налогов, рассчитываемых на основе показателей доходности или прибыльности горного



предприятия, что теоретически позволяет изъять большую часть горной ренты при сохранении инвестиционной привлекательности сырьевого сектора.

Таблица 2. Ресурсный налог на добычу угля в зарубежных странах (актуально на 01.01.2012 г., составлено авторами по данным [25])

Table 2. Resource tax on coal production in foreign countries (current as of January 1, 2012, compiled by the authors based on data from [25])

Страна	Налоговая база	Ставка налога
Австралия	1) Доход за вычетом расходов на добычу 2) стоимость реализации	1) 22,5% 2) 7-10%
Индонезия	Доход от добычи	3-7%
Канада	Прибыль	От 5 до 16%
Китай	1) Объем добычи 2) Доход (оборот) 3) Площадь разведки и добычи	1) 2-8 юаня за тонну 2) 0,5-4,0% 3) до 1000 юаней в год/км ²
Кот-д'Ивуар	Чистая выручка от продаж за вычетом транспортных затрат и обогащения	2,5%
Танзания	Выручка от продаж	3%
Узбекистан	Стоимость добытого продукта по средневзвешенной цене	4%
Замбия		5%

Таким образом, зарубежный практический опыт и отечественные исследования в сфере недропользования показывают, что эффективная налоговая система возможна на базе рентного налогообложения, позволяющего строить обоюдовыгодные взаимоотношения между недровладельцем и недропользователем.

Концептуальная схема налогообложения добычи угля

В работах [5-10] отмечается, что для справедливого определения размера изымаемой горной ренты система налогообложения должна учитывать стоимостную ценность товарной продукции, особенности горно-геологических, технологических, географических и иных факторов, определяющих экономическую эффективность добычи (прибыльность) горнодобывающего предприятия. Приблизиться к этому можно, используя два подхода.

Первый подход – совершенствуя существующую схему налогообложения на основе введения зависящих от рентообразующих факторов корректирующих коэффициентов к ставке НДС. Специалистами, приверженцами такого подхода, предусматривается использование коэффициентов, учитывающих различные горно-геологические и горнотехнические показатели: опасность шахт по внезапным выбросам угля и газа и горным ударам; глубину ведения горных работ; мощность рабочих пластов; зольность добываемой горной массы и др. [26-27].

Реализация такого подхода предусматривает необходимость обоснования перечня значимых факторов, характеризующих их коэффициентов и их значений, а также порядок учета их совместного влияния на конечный результат, что является трудноразрешимой задачей.

Второй подход – это исчисление налога на добычу на основе чисто экономических показателей [5-6, 8-10, 28, 29-33]. Исходя из того, что горная рента – это «незаработанный доход», предлагается исчислять ее исходя из дохода от добычи полезного ископаемого, часть которого принадлежит недропользователю, а часть – собственнику недр, т. е. государству. Теоретически такой подход представляется наиболее перспективным, поскольку доход угледобывающего предприятия равен разнице между стоимостью угольной продукции и общими затратами на ее добычу (включая капитальные вложения), которые определяются горно-геологическими, горнотехническими, экономическими и прочими условиями разработки. Подобная схема действует с 01.01.2019 в виде налога на дополнительный доход (НДД) для отдельных групп месторождений углеводородов и вводилась в целях стимулирования добычи трудноизвлекаемых запасов.



Согласно НК РФ (главе 25.4) НДД взимается с суммы дохода, полученного недропользователем при добыче углеводородного сырья на участке недр. За базу для исчисления налога принята разница между доходами (расчетной выручкой) и фактическими суммарными расходами, в которые, кроме затрат на добычу углеводородного сырья, включены транспортные расходы и таможенные пошлины. Налоговый период в этой схеме составляет год, а ставка налога составляет 50%.

Схема изъятия горной ренты на основе НДД обеспечивает дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от рентообразующих факторов. НДД отсутствует на начальных стадиях освоения месторождения, когда еще не возмещены капитальные затраты, и начинает взиматься при рентабельной работе предприятия. Но переход на НДД ведет к ряду негативных последствий, отмеченных в исследованиях [29, 33, 37-39].

Администрирование и прогнозирование данного налога по сравнению с НДС сложнее: налоговым органам необходимо осуществлять контроль издержек на добычу полезного ископаемого, так как налогоплательщик потенциально может стремиться завышать затраты для снижения размера налоговой базы. Для противодействия этому необходимо законодательно определить перечень связанных с добычей расходов, а также разработать процедуру контроля над их исполнением. В отношении месторождений углеводородов данные задачи уже решены.

Основным недостатком НДД является то, что поступления в бюджет начинаются только в период выхода добывающего предприятия на рентабельную работу [31, 33-34]. Многолетний опыт показывает, что применительно к угольной отрасли этот период составляет в среднем около 5-8 лет, поэтому существует высокий риск вообще не получить налоговые поступления в бюджет по НДД. Но налоговая схема НДД не исключает НДС, начисление которого уже не зависит от рентабельности предприятия.

По-видимому, на этапе адаптации налоговой схемы на основе НДД НДС следует сохранить, но несколько упростить подход к его исчислению. В качестве базы, как было предложено выше, следует принять объем добычи рядового угля в пересчете на эталонную зольность, а при определении налоговой ставки использовать среднюю в налоговом периоде цену на технологическую марку угля или группу (без транспортных расходов) с учетом энергетической или технологической ценности. Ввиду того, что в России угольная биржа пока слабо развита (объемы торговли на Санкт-Петербургской бирже составляют около 10% от добычи), цены на технологические марки или их группы следует публиковать на сайте Федеральной антимонопольной службы.

Оценка влияния налоговых схем на добычу угля

Оценить эффективность различных схем налогообложения возможно на основе финансово-экономического моделирования денежных потоков инвестиционных проектов (далее ИП) [35].

Финансово-экономическая модель участка недр, включающая объем, качество извлекаемых запасов, обоснование инвестиций и затрат на добычу и других показателей ИП, разрабатывается согласно [36] и содержится в материалах технико-экономического обоснования основных разведочных кондиций (далее ТЭО) и технических проектов на разработку участка недр.

Оценка налоговых схем в данном исследовании выполнена на финансово-экономической модели реального горного проекта, которая была разработана в материалах технико-экономического обоснования постоянных разведочных кондиций в условия и ценах первого квартала 2024 года. Для исследования приняты следующие четыре налоговые схемы:

- схема 1 – действующая схема определения НДС;
- схема 2 – увеличение ставки НДС на 380 руб./т вне зависимости от вида угля (предложение Минфина РФ);
- схема 3 – НДС - изъятие 50% дохода ИП;
- схема 4 – комбинированная, одновременно включающая НДС (по предлагаемой авторами схеме: налоговая база – добыча рядового угля, приведенная к эталону зольности, налоговая ставка определяется средней ценой группы углей и ее технологической или энергетической ценностью) и НДС.



Оценка налоговых схем осуществлялась на основе следующих показателей ИП: чистый доход (ЧД), дисконтированный чистый доход (ЧДД), внутреннюю норму доходности (ВНД), а также не дисконтированная и дисконтированная сумма налогов, которые рассчитываются на весь срок отработки запасов участка. При этом в суммарные налоговые отчисления включены налог на прибыль, НДС и НДС, которые зависят от реализуемой налоговой схемы. Результаты расчетов сведены в Таблицу 3.

Следует отметить, что налог НДС в схемах 3 и 4 исчисляется, когда накопленный ЧДД становится положительным, в противном случае НДС отсутствует.

Таблица 3. Расчетные показатели эффективности ИП в условиях реализации различных налоговых схем

Table 3. Estimated indicators of IP efficiency in terms of implementation various tax schemes

Показатели	Ед. изм.	Схема 1	Схема 2	Схема 3	Схема 4
Срок реализации проекта	лет	13	13	13	13
ЧД	млрд руб.	8,1	3,4	8,3	3,9
ЧДД	млрд руб.	2,9	0,12	3,4	0,9
Срок окупаемости инвестиций (дисконтированный срок)	лет	5(6)	6,3(12,3)	4,3(4,8)	6 (8)
ВНД	%	22,9	10,6	28,2	14,9
НДПИ (ставка для исчисления)	млрд руб.	5,5 (397 руб./т)	10,9	0	5,3
Налог на прибыль	млрд руб.	5	3,9	6,1	5,1
Средняя цена 1 т продукции	тыс руб.	6,32	6,32	6,32	6,32
Средняя себестоимость 1 т продукции	тыс руб.	6,2	6,6	5,8	6,1
НДД (50% от дохода)	млрд руб.	-	-	6,2	4,1
Сумма налогов	млрд руб.	10,5	14,8	12,3	14,5
Дисконтированная сумма налогов	млрд руб.	5,9	8,6	6,5	7,9

Анализ результатов модельных расчетов рассмотренных схем налогообложения показал, что при реализации схемы 2 сумма налоговых поступлений увеличивается на 41% по сравнению со схемой 1, но приводит к снижению экономической эффективности ИП: ЧДД близко нулю, т. е. схема 2 является регрессивной.

При реализации схемы 3 суммарные налоговые отчисления увеличиваются на 17% по сравнению со схемой 1 за счет роста поступлений от налога на прибыль. Это объясняется отсутствием НДС, за счет чего снижается себестоимость добычи, а также ростом рентных платежей: НДС выше, чем НДС, исчисленный по схеме 1. При реализации этой схемы сохраняются высокие экономические показатели ИП. Теоретически данная схема представляется прогрессивной и наиболее предпочтительной для налогоплательщика.

При реализации схемы 4 экономическая эффективность ИП несколько ниже, чем по схемам 1 и 3, но сохраняется на приемлемом уровне (ЧД – 4 млрд руб., ЧДД – 0,9 млрд руб. и ВНД – 15,2%), а сумма налоговых отчислений увеличивается на 36% относительно схемы 1. Схема 4 согласуется с целями собственника недр, исключая риски неполучения рентных платежей, которые существуют при реализации схемы 3.

Результат проведенных исследований позволяет предложить следующую концептуальную схему рентного налогообложения: до выхода предприятия на рентабельную работу рентные платежи исчислять на основе НДС, определяемого согласно ранее представленным предложениям, а далее, после выхода предприятия на рентабельную работу (ЧДД > 0), переходить на НДС. Теоретически такая комбинированная схема не только позволяет повысить эффективность налогообложения, но и может стать дополнительным стимулом для ускоренного выхода предприятия на рентабельную работу.



Выводы

Отсутствие нормативно-методической базы по определению и контролю налоговой базы по углю, слабая дифференциация отчислений НДС от рентообразующих факторов ставят недропользователей в неравные условия по налогообложению и снижают эффективность изъятия горной ренты. Это предопределяет необходимость совершенствования схемы налогообложения. На первом этапе этого процесса в рамках действующей схемы исчисления НДС и с учетом введенных поправок в НК РФ предлагается:

- определить в качестве налоговой базы для углей всех видов (антрацита, каменного и бурого угля) добычу рядового угля, приведенную к эталону зольности;
- при исчислении НДС по окисленным каменным углям и окисленным антрацитам использовать налоговую ставку как для бурых углей;
- перейти на единую схему исчисления налоговой ставки НДС, аналогично действующей по коксующимся углям.

Совершенствование налогообложения добычи полезных ископаемых предполагается в направлении учета природных, географических, технологических особенностей месторождений через экономические показатели (капитальные вложения, себестоимость добываемого и реализуемого продукта, рентабельность), т. е. рентного налогообложения.

В направлении рентного налогообложения, с учетом анализа опыта налогообложения добычи полезных ископаемых и результатов модельных экспериментов на финансово-экономической модели денежных потоков реального горного объекта предлагается следующая концептуальная схема. До выхода предприятия на рентабельную работу исчисление налога на добычу производится по предлагаемой схеме НДС (налоговая база - объем добычи рядового угля, приведенный к эталону зольности, налоговая ставка определяются средней ценой по группе углей с учетом их технологической или энергетической ценностью). При выходе предприятия на рентабельную работу переходить на схему исчисления налога на добавленный доход (НДД).

Теоретически реализация такой комбинированной схемы исчисления налога на добычу угля позволит изъять большую часть горной ренты в пользу государства и стимулировать недропользователей к повышению технического уровня процессов добычи угля.

Предлагаемая схема налогообложения является концептуальной и предполагает дальнейшие исследования и обсуждения для доведения ее до реализации.

Работа выполнена в рамках государственного задания ФГБНУ «Федеральный исследовательский центр угля и углехимии Сибирского отделения Российской академии наук» проект FWEZ-2024-0024 «Разработка эффективных технологий добычи угля роботизированными горнодобывающими комплексами без постоянного присутствия людей в зонах ведения горных работ, систем управления и методов оценки технического состояния и диагностики их ресурса и обоснование обеспечения воспроизводства минерально-сырьевой базы. 2024-2025 гг.» (рег. № 124041100072-6).

Конфликт интересов

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

© 2024 Авторы. Издательство Кузбасского государственного технического университета имени Т.Ф. Горбачева. Эта статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0 Всемирная (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Информация об авторах

Писаренко Марина Владимировна, д.т.н., проф. кафедры МДиГ; ведущий научный сотрудник
e-mail: iu.kemcs@mail.ru

Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, Российская Федерация, 650000, г. Кемерово, ул. Весенняя, 28

Федеральный исследовательский центр угля и углехимии Сибирского отделения Российской академии наук, Российская Федерация, 650000, г. Кемерово, пр. Советский, 18



Аксенов Владимир Валерьевич, д.т.н., и.о. директора
e-mail: 55vva42@mail.ru

Шаклеин Сергей Васильевич, д.т.н., главный научный сотрудник
e-mail: sv51950@mail.ru

Федеральный исследовательский центр угля и углехимии Сибирского отделения Российской академии наук, Российская Федерация, 650000, г. Кемерово, пр. Советский, 18

Список литературы

1. Стратегия развития минерально-сырьевого базы Российской Федерации до 2050 года. Распоряжение от 11 июля 2024 № 1838-р.
2. Рост налоговых поступлений в 2023 году едва превысит инфляцию. [Электронный источник] <https://finexpertiza.ru/press-service/researches/2024/rost-nalogh-post-2023/> (дата обращения 05.08.2024).
3. Маршавина, Л. Я. Актуальные проблемы налогообложения нефтедобывающей отрасли Российской Федерации / Л. Я. Маршавина, В. А. Анищенко // Известия Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2012. – № 3(8). – С. 36-43. – EDN OICWQK.
4. Львов, Д. С. Система национального дивиденда – планетарная модель XXI века // Экономическая наука современной России. – 2001. – № 3. – С. 5-23.
5. Кимельман С.А. Экономика рентных отношений в современном российском недропользовании // Записки Горного института. – 2011. – Т. 191. – С. 9-29.
6. Юмаев М.М. Совершенствование налогообложения добычи угля // Уголь. – 2011. – № 1. – С. 23-27.
7. Чернявский С.В. Недостаток использования НДС с плоской шкалой и направления его совершенствования // Вестник Томского государственного университета. – 2013. – № 370. – С. 136-139.
8. Чернявский С.В., Шутов О.Л., Астахова И.А. Проблемы совершенствования механизма изъятия природной ренты в интересах собственника ресурса. // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2021. – № 56. – С. 119-127. DOI: 10.17223/19988648/56/9.
9. Бобылева А.З., Жаворонкова Е.Н., Львова О.А. Оценка моделей налогообложения нефтяного сектора в России и за рубежом. // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2015. – № 5. – С. 22-45.
10. Шаталов С.Д., Пинская М.Р., Прокаев В.А., Цаган-Манджиева К.Н. Концепция рентного налогообложения добычи и извлечения твердых полезных ископаемых. // Финансовый журнал. – 2023. – Т. 15. – № 3. С. 9-24. DOI: 10.31107/2075-1990-2023-3-9-24.
11. Станкус В.М., Шаклеин С.В. Определение размера ставки регулярный платежей за право пользования недрами при добыче угля // Горная промышленность. – 1999. – № 6. – С. 12-14.
12. Таразанов И. Г. Итоги работы угольной промышленности России за 2010 год // Уголь. – 2011. – №3. – С. 37-45.
13. Юмаев М.М. Горная рента: распределение налоговой нагрузки между добычей и переработкой // Финансовый журнал. – 2011. – № 2. – С. 65-76.
14. Писаренко М.В., Шаклеин С.В. О налоге на добычу угля // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2023. – № 1. – С. 57-60.
15. Иванов В.П. Промышленно-энергетическая классификация для оценки рационального использования углей // Известия Томского политехнического университета. Инжиниринг георесурсов. – 2015. – Т. 325. – № 7. – С. 104-111.
16. Методические указания по производству замеров горных выработок и определению (учету) объемов подземной добычи угля в зависимости от способов добычи и транспортировки // Минуглепром СССР, ВНИМИ: Л., 1989. – 44 с.
17. Инструкция по учету добычи угля (сланца) и продуктов обогащения на шахтах (разрезах) и обогатительных фабриках угольной промышленности Минтопэнерго России: утв. приказом Минтопэнерго РФ 21.01.1993 № 26 // Минтопэнерго РФ; М., 1993. – 30 с.
18. Инструкция по маркшейдерскому учету объемов горных работ при добыче полезных ископаемых открытым способом: утв. Постановлением Госгортехнадзора РФ от 06.06.2003 № 74 (РД 07 604-03). М.: ГУП НТЦ «Промышленная безопасность», 2003. – 32 с.
19. Зуев К.Н., Рогова Т.Б., Шаклеин С.В. Нормативно-правовое обеспечение учета добычи и потерь угля в целях достоверного определения налогооблагаемой базы налога на добычу полезного ископаемого. // Уголь. – 2019. – № 9. – С. 82-87. DOI: 10.18796/0041-5790-2019-9-82-87.



20. Шаклеин С.В. Определение налоговой базы НДС на добычу угля: проблемы и решения / С.В. Шаклеин, Т.Б. Рогова, М.В. Шаклеин // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2023. – №4. – С. 34-40.
21. Иванов В.П. Основные направления использования углей, типизация запасов и их увязка с налогообложением // Рациональное использование недр. – 2018. – № 2. – С. 22-28.
22. Газета «Коммерсантъ» № 24 от 09.02.2024 [Электронный источник] <https://www.kommersant.ru/doc/6495840> (дата обращения 14.03.2024).
23. Налогообложение твердых полезных ископаемых в Российской Федерации. Проблемы и пути совершенствования / Иванова Я.Я., Косов М.Е., Балихина Н.В., Понкратов В.В., Блошенко Н.А. // М: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 175 с.
24. Кимельман С.А., Андрюшин С.В. Проблемы горной ренты в современной России. // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 30-42.
25. Corporate income taxes, mining royalties and other mining taxes. A summary of rates and rules in selected countries. Jun. 2012. [Электронный источник] <https://www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/publications/pdf/pwc-gx-mining-taxes-and-royalties.pdf> (дата обращения 20.03.2024).
26. Филатова О. Ю. Система дифференцирования ставок налога на добычу угля // Записки Горного института. – 2009. – Т. 184. – С. 188-194.
27. Петров Т.В. Концептуальные основы совершенствования элементов налога на добычу полезных ископаемых / Т.В. Петров, И.В. Тихонова // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2007. – №10. – С. 38-40.
28. Белов К.О., Игнатенко Е.С. Дифференциал НДС и инвестиционная привлекательность инвестиционных проектов в газовой отрасли. // Финансовый журнал. – 2010. – № 3. – С. 79-86.
29. Серов В.М., Астафьева О.Е. Обоснование методических подходов к определению природной ренты угольных месторождений // Уголь. – 2020. – № 4. – С. 37-39. DOI:10.18796/0041-5790-2020-4-37-39.
30. Пансков В.Г. Налогообложение природных ресурсов: проблемы и пути решения // Этап: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – №2. – С. 91-104. DOI: 10.24411/2071-6435-2018-10018.
31. Уваров П.О. Последствия введения налога на добавленный доход как составляющая налоговой реформы нефтяной отрасли на примере Южно-Киринского месторождения / П.О. Уваров, А.А. Адаева, З.А. Алиасхабов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2017. – № 5(99). – С. 31. – EDN YPDGTR.
32. Батугина Н.С. Анализ и совершенствование налогообложения при добыче твердых полезных ископаемых в республике Саха (Якутия). // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2010. – № 6. – С. 64-71.
33. Каукин А.С., Миллер Е.М. Налоговый маневр в нефтяной отрасли: промежуточные итоги и риски дальнейшей реализации // Вопросы экономики. – 2020. – № 10. – С. 28-43. DOI:10.32609/0042-8736-2020-10-28-43.
34. Шевченко И.В., Коробейникова М.С. Налоговая реформа в нефтегазовой отрасли России. // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2018. – Т. 14. - № 10. – С. 1845-1871. DOI: <https://doi.org/10.24891/ni.14.10-1845>.
35. Дьячков Г.С. Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче. //Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – №9(3). – С. 39-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-39-51.
36. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов. Утверждено Минэкономки РФ, Минфином РФ и Госстроем РФ 21.06.1999 № ВК477.
37. Синергетический подход к совершенствованию налогообложения на основе учета технологических и экономических аспектов открытых горных работ / О.И. Литвин, А.А. Хорешок, Я.О. Литвин [и др.] // Уголь. – 2022. – № 1(1150). – С. 4-7. – DOI 10.18796/0041-5790-2022-1-4-7. – EDN DEFZXE.
38. Тюленева Т.А. Проблемы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации / Т. А. Тюленева // Экономика и управление инновациями. – 2018. – № 1. – С. 78-87. – DOI 10.26730/2587-5574-2018-1-78-86. – EDN YWNKFJ.
39. Тюленева, Т.А. Совершенствование налогового планирования как фактор обеспечения устойчивого развития горнодобывающего региона (на примере Кемеровской области) / Т.А. Тюленева // Управление устойчивым развитием. – 2020. – № 1(26). – С. 25-31. – EDN XLUCCU.



TAXATION OF COAL MINING: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Marina V. Pisarenko^{1,2}, Vladimir V. Aksenov², Sergey V. Shaklein²

¹T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University

²Federal Research Center of Coal and Coal Chemistry of Siberian Branch of the Russian Academy of Sciences



Article info

Received:
27 August 2024

Revised:
15 October 2024

Accepted:
11 November 2024

Keywords: taxation, tax base, tax rate, mining rent, mineral extraction tax, tax on additional income, financial model of a mining project

Abstract.

An analysis of the current coal mining taxation scheme has revealed a number of shortcomings that put subsoil users in unequal conditions for taxation and reduce the efficiency of extraction tax collection and complicate its administration.

Within the framework of the current tax scheme, due to the lack of standards and methodological recommendations for determining the tax base, it is proposed to adopt the production of run-of-mine coal, reduced to the ash content standard, as the of tax base for coal of all types (anthracite, hard and brown coal). When calculating the mineral extraction tax on oxidized coals and oxidized anthracites, use the minimum tax rate and taking into account the introduced tax amendments, switch to a single scheme for calculating the mineral extraction tax rate, taking the current scheme for coking coals as a basis.

Analysis of experience and theoretical studies of taxation of mineral extraction have shown that improvement of taxation presupposes the necessity of taking into account natural, geographical, technological features of deposits on the basis of using a group of economic indicators (capital investments, cost of extracted and sold product, profitability). The most effective taxation scheme is one that directly taxes additional income generated during mineral extraction. Model calculations on the financial and economic model of a real mining project under the conditions of implementation of four different taxation schemes allowed to propose the following conceptual combined taxation scheme. Before reimbursement of investment investments, it is proposed to withdraw mining rent on the basis of mineral extraction tax, and when a coal mining enterprise reaches profitable extraction – according to the income added tax scheme.

For citation Pisarenko M.V., Aksenov V.V., Shaklein S.V. Taxation of coal mining: problems and solutions. *Journal of mining and geotechnical engineering*. 2024;4(27):80-98. DOI: 10.26730/2618-7434-2024-4-80-98

The work was performed within the framework of the state assignment of the Federal Research Center of Coal and Coal Chemistry of the Siberian Branch of the Russian Academy of Sciences: Project FWEZ-2024-0024 «Development of efficient technologies of coal mining by robotic mining complexes operating without permanent presence of personnel in mining zones, design of control systems and methods to assess their technical condition and operating life as well as justification of the mineral resource base reproduction. 2024-2025» (Reg. No. 124041100072-6)

References

1. Strategy for the Development of the Mineral Resource Base of the Russian Federation until 2050. Order No. 1838-r dated July 11, 2024. [In Russ.].
2. The growth of tax revenues in 2023 will barely exceed inflation. [Electronic source] <https://finexpertiza.ru/press-service/researches/2024/rost-nalogh-post-2023/> (date of access 05.08.2024). [In Russ.].
3. Marshavina L.Y., Anishchenko V.A. Actual problems of taxation of the oil production industry of the Russian Federation. *Journal of G.V. Plekhanov Russian University of Economics*. 2012;3(8):36-43. - EDN OICWQK. [In Russ.].



4. Lvov D. S. The system of national dividend – a planetary model of the XXI century. *Economic Science of Modern Russia*. 2001;3:5-23. [In Russ.].
5. Kimelman S.A. Economics of rent relations in modern Russian subsoil use. *Journal of Mining Institute*. 2011;191:9-29. [In Russ.].
6. Yumaev, M.M. Improvement of the coal mining taxation. *Ugol'*. 2011;1:23-27. [In Russ.].
7. Chernyavskiy S.V. Disadvantage of using MET with a flat scale and directions of its improvement. *Bulletin of Tomsk State University*. 2013;370:136-139. [In Russ.].
8. Chernyavskiy S.V., Shutov O.L., Astakhova I.A. Problems of improving the mechanism of withdrawal of natural rent in the interests of the resource owner. *Bulletin of Tomsk State University. Economics*. 2021;56:119-127. DOI: 10.17223/19988648/56/9. [In Russ.].
9. Bobyleva A.Z., Zhavoronkova E.N., Lvova O.A. Evaluation of models of taxation of the oil sector in Russia and abroad. *Bulletin of Moscow University. Series 6: Economics*. 2015;5:22-45. [In Russ.].
10. Shatalov S.D., Pinskaya M.R., Prokaev V.A., Tsagan-Mandzhieva K.N. The concept of rent taxation of production and extraction of solid minerals. *Financial Journal*. 2023;15(3):9-24. DOI: 10.31107/2075-1990-2023-3-9-24. [In Russ.].
11. Stankus V.M., Shaklein S.V. Determination of the size of the rate of regular payments for the right of subsoil use in coal mining. *Gornaya Promyshlennost' = Russian Mining Industry*. 1999;6:12-14. [In Russ.].
12. Tarazanov, I. G. Results of the Russian coal industry for 2010. *Ugol'*. 2011;3:37-45. [In Russ.].
13. Yumaev M.M. Mining rent: distribution of tax burden between mining and processing. *Financial Journal*. 2011;2:65-76. [In Russ.].
14. Pisarenko M.V., Shaklein S.V. About the tax on coal mining. *Mineral Resources of Russia. Economics and Management*. 2023;1:57-60. [In Russ.].
15. Ivanov V.P. Industrial-energy classification for the assessment of rational coal utilization. *Bulletin of the Tomsk Polytechnic University, Geo Assets Engineering*. 2015;325(7):104-111. [In Russ.].
16. Methodological guidelines for measuring mining workings and determining (accounting) the volume of underground coal mining depending on the methods of mining and transportation. Ministry of Coal Industry of the USSR, Leningrad: VNIMI Institute, 1989, 44 p. [In Russ.].
17. Instruction on accounting of coal (oil shale) production and enrichment products at mines (open-pit mines) and enrichment plants of the coal industry of the Ministry of Fuel and Energy of Russia: approved by the order of the Ministry of Fuel and Energy of the Russian Federation 21.01.1993 № 26. Ministry of Fuel and Energy of the Russian Federation: Moscow, official edition, 1993, 30 p. [In Russ.].
18. Instruction on surveyor's accounting of the volume of mining operations in open pit mining: approved by the Resolution of Gosgortekhnadzor of the Russian Federation from 06.06.2003 № 74 (RD 07 604-03). Official edition. Moscow: GUP STC "Industrial Safety", 2003, 32 p. [In Russ.].
19. Zuev K.N., Rogova T.B., Shaklein S.V. Normative-legal support of accounting of coal production and losses for the purpose of reliable determination of the taxable base of the tax on mineral extraction. *Ugol'*. 2019;9:82-87. DOI: 10.18796/0041-5790-2019-9-82-87. [In Russ.].
20. Shaklein S.V., Rogova T.B., Shaklein M.V. Determination of the tax base of MET (Mineral Extraction Tax) for coal mining: problems and solutions. *Mineral Resources of Russia. Economics and Management*. 2023;4:34-40. [In Russ.].
21. Ivanov V. P. Main directions of coal use, typification of reserves and their linkage with taxation. *Rational use of subsoil*. 2018;2:22-28. [In Russ.].
22. Newspaper "Kommersant" № 24 of 09.02.2024 [Electronic source] <https://www.kommersant.ru/doc/6495840> (date of circulation 14 0.03.2024). [In Russ.].
23. Ivanova Ya.Ya., Kosov M.E., Balikhina N.V., Ponkratov V.V., Bloshenko N.A. Taxation of solid minerals in the Russian Federation. Problems and ways of improvement. Moscow: UNITI-DANA Publishing House, 2015, 175 p. [In Russ.].
24. Kimelman S.A., Andryushin S.V. Problems of mining rent in modern Russia. *Voprosy ekonomiki*. 2004;2:30-42. [In Russ.].
25. Corporate income taxes, mining royalties and other mining taxes. A summary of rates and rules in selected countries. Jun. 2012. [Electronic source] <https://www.pwc.com/gx/en/energy-utilities-mining/publications/pdf/pwc-gx-mining-taxes-and-royalties.pdf> (accessed 20.03.2024).
26. Filatova O.Yu. System of differentiation of tax rates for coal mining. *Journal of Mining Institute*. 2009;184:188-194. [In Russ.].
27. Petrov T.V., Tikhonova I.V. Conceptual bases of the mineral extraction tax elements improvement. *Mining information and analytical bulletin*. 2007;10:38-40. [In Russ.].
28. Belov K.O., Ignatenko E.S. Differential of MET and investment attractiveness of investment projects in the gas industry. *Financial Journal*. 2010;3:79-86. [In Russ.].



29. Serov V.M., Astafieva O.E. Justification of methodical approaches to the determination of natural rent of coal deposits. *Ugol'*. 2020;4:37-39. DOI:10.18796/0041-5790-2020-4-37-39. [In Russ.].
30. Panskov V.G. Taxation of natural resources: problems and ways of solution. *ETAP: Economic Theory, Analysis, Practice*. 2018;2:91-104. DOI: 10.24411/2071-6435-2018-10018. [In Russ.].
31. Uvarov P.O., Adaeva A.A., Aliaskhabov Z.A. Consequences of the introduction of the tax on added income as a component of the tax reform of the oil industry on the example of Yuzhno-Kirinskoye oilfield. *Management of Economic Systems: an electronic scientific journal*. 2017;5(99):31. EDN YPDGTR. [In Russ.].
32. Batugina N.S. Analysis and improvement of taxation in the mining of solid minerals in the Republic of SAHA (Yakutia). *Mining information and analytical bulletin*. 2010;6:64-71. [In Russ.].
33. Kaukin A.S., Miller E.M. Tax maneuver in the oil industry: intermediate results and risks of further implementation. *Voprosy ekonomiki*. 2020;10:28-43. DOI:10.32609/0042-8736-2020-10-28-43. [In Russ.].
34. Shevchenko I.V., Korobeinikova M.S. Tax reform in the oil and gas industry of Russia. *National interests: priorities and security*. 2018;14(10):1845-1871. DOI: <https://doi.org/10.24891/ni.14.10-1845>. [In Russ.].
35. Dyachkov G.S. Comparative analysis of the effectiveness of tax regimes in oil production. *Accounting, Analyze, Audit*. 2022;9(3):39-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-39-51. [In Russ.].
36. Methodical recommendations on estimation of investment projects efficiency. Approved by the Ministry of Economy of the Russian Federation, Ministry of Finance of the Russian Federation and Gosstroy of the Russian Federation 21.06.1999 № VK477. Official edition. [In Russ.].
37. Litvin O.I., Khoreshok A.A., Litvin Y.O. [et al.] Synergetic approach to improving taxation on the basis of taking into account technological and economic aspects of open-pit mining. *Ugol'*. 2022;1(1150):4-7. DOI 10.18796/0041-5790-2022-1-4-7. [In Russ.].
38. Tyuleneva T.A. Problems of improving tax control in the Russian Federation. *Economics and innovation management*. 2018;1:78-87. DOI 10.26730/2587-5574-2018-1-78-86. [In Russ.].
39. Tyuleneva, T.A. Improvement of tax planning as a factor in ensuring sustainable development of the mining region (on the example of the Kemerovo region). *Sustainable Development Management*. 2020;1(26):25-31. [In Russ.].

Conflicts of Interest

The authors declare no conflict of interest.

© 2024 The Authors. Published by T. F. Gorbachev Kuzbass State Technical University. This is an open access article under the CC BY license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Information about the authors

Marina V. Pisarenko, Dr. Sc. (Eng.), Professor of the Department of Surveying and Geology; Leading Researcher
e-mail: iu.kemsc@mail.ru

T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University, 28 Vesennaya St., Kemerovo, 650000, Russian Federation

Federal Research Center of Coal and Coal-Chemistry of Siberian Branch of the Russian Academy of Sciences 18 Sovetskiy Ave., Kemerovo, 650000, Russian Federation.

Vladimir V. Aksenov, Dr. Sc. (Eng.), Deputy Head
e-mail: 55vva42@mail.ru

Sergey V. Shaklein, Dr. Sc. (Eng.), Chief Researcher
e-mail: svs1950@mail.ru

Federal Research Center of Coal and Coal-Chemistry of Siberian Branch of the Russian Academy of Sciences 18 Sovetskiy Ave., Kemerovo, 650000, Russian Federation.