

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Российская академия народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации»

**КОРЫТИН А.В., КОСТРЫКИНА Н.С., МЕЛКОВА Е.В.,**

**Разработка подходов к совершенствованию налогообложения добычи  
твердых полезных ископаемых**

Москва 2020

**Аннотация.** Налог на добычу полезных ископаемых является главным способом изъятия природной ренты в России. Однако уровень налогообложения в отношении твёрдых полезных ископаемых очень низок и не соответствует их доли в производстве и экспорте сырья. Ввиду этого становится актуальной задача поиска новых подходов к налогообложению твёрдых полезных ископаемых исходя из принципов, принятых в мировой практике. В работе детально исследован налоговый опыт ряда стран с крупным сырьевым сектором (Австралии, Канады, США, Германии, Чили и Казахстана), на основе которого сформулированы подходы к совершенствованию НДС в отношении твёрдых полезных ископаемых, предполагающие связать размер налога с рыночной стоимостью добытых ископаемых.

**Abstract.** Tax on mineral extraction is the main method of collection of the resource rent in Russia. However, the tax level on solid minerals is very low, so it does not correspond to their share in the production as well as the export of raw materials. In connection with that, an investigation of new approaches to the taxation of solid minerals based on the best world practices becomes the burning issue. This paper presents the detailed study of the experience in mining taxation in the set of countries with a large resource sector (Australia, Canada, USA, Germany, Chile and Kazakhstan). On the basis of this study we formulate approaches to improving Russian tax on mineral extraction on solid minerals, suggesting to determine the amounts of the tax based on the market value of the extracted minerals.

Корытин А.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

Кострыкина Н.С., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

Мелкова Е.В., научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики, ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ.

Научный доклад подготовлен на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2020 год.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	5
1 Российская практика налогообложения природных ресурсов .....	6
1.1 Общие положения НК в части налога на добычу ТПИ.....	6
1.2 Административная и судебная практика .....	10
2 Международный опыт налогообложения добывающих отраслей.....	12
2.1 Канада.....	12
2.2 Австралия.....	18
2.3 США .....	32
2.4 Германия: плата за добычу угля .....	43
2.5 Чили: налогообложение меди .....	43
2.6 Казахстан .....	47
3 Возможности заимствования зарубежного опыта.....	56
Выводы .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b> 57
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....	63

## **ВВЕДЕНИЕ**

Планы по увеличению бюджетного финансирования проектов развития инфраструктуры ставят задачу поиска дополнительных источников доходов бюджета. В то же время в целях поддержания роста экономики и стимулирования частных инвестиций признаётся недопустимым увеличение налоговой нагрузки на труд и капитал. Однако ключевое место в российской экономике занимает добывающий сектор, а значительную часть стоимости продукции компаний горнодобывающей промышленности составляет природная рента, размер которой зависит не столько от деятельности компаний, сколько от цен на сырьевых рынках и качества эксплуатируемых месторождений полезных ископаемых. Изъятие ресурсной ренты, осуществляемое отчасти в виде налога на добычу полезных ископаемых для нефтегазовой отрасли, не создает препятствий для производительной экономической деятельности и развития, но, напротив, повышает стабильность налоговых условий добывающих компаний в условиях меняющейся конъюнктуры на рынках сырья и уравнивает их с компаниями несырьевого сектора, а также реализует право государства распоряжаться национальными богатствами.

В 2018 году получило известность предложение замминистра финансов (теперь – первого вице-премьера) А. Белоусова о потенциале дополнительных изъятий у ряда крупных компаний, в основном, связанных с добычей и переработкой твёрдых полезных ископаемых (ТПИ), на сумму около 500 млрд руб., но конкретный налоговый механизм до сих пор не был представлен. В отношении твёрдых полезных ископаемых применяются ставки НДС, не отражающие в полной мере величину ренты, что делает актуальным поиск путей совершенствования налогообложения ТПИ в указанном направлении. В этой связи актуальной задачей является исследование целесообразности привязки ставок налога на добычу твёрдых полезных ископаемых к рыночной стоимости добываемого сырья.

## 1 РОССИЙСКАЯ ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

### 1.1 Общие положения НК в части налога на добычу ТПИ

Порядок налогообложения НДС регулируется главой 26 НК РФ. В данной главе определены налогоплательщики, объект налогообложения, порядок расчета налоговой базы, налоговый период и налоговые ставки по данному налогу, а также порядок определения и применения специальных коэффициентов к налоговой ставке.

Налогоплательщиками НДС, согласно п. 1 ст. 334 НК РФ, признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые определяются как пользователи недр ст. 9 Закона РФ «О недрах» [1].

Объект налогообложения НДС определен в п. 1 ст. 336 НК РФ. Согласно данному пункту, объектом налогообложения являются следующие категории:

- 1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;
- 2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;
- 3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Поскольку объект налогообложения НДС определяется с использованием термина «полезные ископаемые», ключевым для понимания системы налогообложения НДС, действующей в РФ, является значение данного термина.

Понятие «*полезные ископаемые*» определено п. 1 ст. 337 НК РФ. Согласно первому абзацу данного пункта, в целях главы 26 НК РФ, полезные ископаемые именуются добытыми полезными ископаемыми. При этом полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.

Абзац 2 п. 1 ст. 337 НК РФ добавляет, что продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, не может быть признана полезным ископаемым.

П. 3 ст. 337 НК РФ уточняет, что полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ<sup>1</sup>, а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ<sup>2</sup>.

Порядок определения *налоговой базы* по НДС установлен в ст. 338 НК РФ. Согласно данной статье, налогоплательщик должен самостоятельно определять налоговую базу по НДС. Причем налоговая база определяется отдельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого, определяемому в соответствии со ст. 337 НК РФ. Если для добытых полезных ископаемых установлены различные ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, то налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

В отношении рассматриваемых в данной работе полезных ископаемых налоговая база определяется следующим образом:

- 1) количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (уголь, МКР, добываемые на участках недр, расположенные полностью или частично на территории Красноярского края);
- 2) стоимость добытых полезных ископаемых, рассчитанная в соответствии со ст. 340 НК РФ (в отношении остальных рассматриваемых в работе полезных ископаемых).

Порядок расчета количества полезного ископаемого регулируется ст. 339 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 339 НК РФ налогоплательщик должен самостоятельно определять количество добытого полезного ископаемого. При этом количество определяется в единицах массы или объема, в зависимости от добытого полезного ископаемого. В отношении МКР, добытых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края, НК РФ конкретизирует, что их количество определяется

---

<sup>1</sup> Подземная газификация и выщелачивание, дренажная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча.

<sup>2</sup> Добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок.

в единицах массы. Ещё одним важным уточнением ст. 339 является то, что массы полезных компонентов в составе МКР не определяются.

Ст. 339 НК РФ предусматривает два способа определения количества добытого полезного ископаемого: прямой и косвенный. Прямой метод подразумевает применение измерительных средств и устройств непосредственного в процессе добычи / извлечения полезного ископаемого. Косвенный метод позволяет определить количество добытого полезного ископаемого расчётным способом, исходя из данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье. НК РФ конкретизирует, что в ситуации, когда невозможно определить количества добытых полезных ископаемых прямым методом, применяется косвенный метод.

По видимому, для предотвращения возможных манипуляций со стороны налогоплательщиков либо просто для прояснения ситуации, в ст. 339 НК РФ уточняется, что применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого должен применяться в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Единственная возможность для налогоплательщика изменить выбранный ранее метод – это внести изменения в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых. Причем принимаются в расчет не любые изменения, а только те, что связаны с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

П. 6 ст. 339 НК РФ конкретизирует способ определения количества полезных ископаемых, содержащихся в МКР, которая не добывается на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края. В таком случае количество добытого полезного ископаемого равно количеству компонента руды в химическом чистом виде. Данный способ применяется, когда полезное ископаемое определяется в соответствии со ст. 337 НК РФ как полезные компоненты, содержащиеся в МКР.

Порядок оценки *стоимости полезных ископаемых* описан в ст. 340 НК РФ. Налогоплательщик самостоятельно осуществляет оценку добытых полезных ископаемых одним из трех разрешенных способов.

Первый и второй способы основаны на сложившихся у налогоплательщика ценах реализации полезного ископаемого (в первом случае – без учета субсидий). При этом выручка определяется без НДС<sup>3</sup> и акцизов. Также из суммы выручки разрешается вычесть расходы налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки. Также

---

<sup>3</sup> При реализации на территории РФ и в государства - участники Содружества Независимых Государств.



выручка от реализации полезных ископаемых определяется с учетом положений о трансфертном ценообразовании<sup>4</sup>. Оценка производится отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации соответствующего добытого полезного ископаемого по следующим формулам (ДПИ – добытое полезное ископаемое):

$$\text{Стоимость ДПИ} = \text{количество ДПИ} * \text{стоимость единицы ДПИ}$$

$$\text{Стоимость единицы ДПИ} = \frac{\text{Выручка от реализации ДПИ}}{\text{Количество реализованного ДПИ}}$$

Третий способ состоит в использовании расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. Данный способ применяется в случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого. Расчетная стоимость определяется на основании данных налогового учета налогоплательщика и включает в себя расходы на добычу полезных ископаемых (материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию, расходы на ремонт основных средств и проч.)

Налоговые ставки по НДС установлены в ст. 342 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 342 НК РФ, если иное не установлено пп. 1 и 2.1 данной статьи, то налогообложение осуществляет по ставкам, которые приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Ставки НДС на отдельные виды полезных ископаемых

Ставка	Категория полезного ископаемого
6,5%	при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота); при добыче драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами МКР (за исключением золота);
8%	при добыче кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); МКР и полезных компонентов МКР, за исключением драгоценных и редких металлов, а также за исключением МКР, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края;
47 рублей	за 1 тонну добытого антрацита;
57 рублей	за 1 тонну добытого угля коксующегося;
11 рублей	за 1 тонну добытого угля бурого
24 рубля	за 1 тонну добытого угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого;
730 рублей	за 1 тонну МКР, добываемой на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края, содержащей медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы;
270 рублей	за 1 тонну МКР, не содержащей медь, и (или) никель, и (или) металлы платиновой группы, добываемой на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края.

Источник: составлено авторами

<sup>4</sup> Ст. 105.3 НК РФ.

Указанные в таблице 1 налоговые ставки в отношении угля (антрацита, угля коксующегося, угля бурого и угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого) умножаются на коэффициенты-дефляторы, устанавливаемые по каждому виду угля, ежеквартально на каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предыдущий квартал, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим абзацем ранее.

Коэффициенты-дефляторы определяются расчетным способом в соответствии с методикой, утвержденной Министерством экономического развития РФ. Информация о коэффициентах-дефляторах публикуется в «Российской газете» не позднее 1-го числа 2-го месяца квартала, на который определяются коэффициенты-дефляторы<sup>5</sup>. К примеру, коэффициенты-дефляторы на IV-ый квартал 2020 г. составили: для антрацита – 0,930; для коксующегося угля – 0,735; для угля бурого – 1,007; для угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого – 0,895 [2].

Коэффициент-дефлятор на очередной квартал равен произведению среднего квартального индекса цен производителей промышленных товаров по каждому виду угля в отчетном квартале к предыдущему кварталу и поправочного коэффициента [3].

Также следует отметить, что приведенные в Таблице 1 ставки НДС в ряде случаев умножаются на понижающий коэффициент. Во-первых, это относится к ситуации, когда налогоплательщик осуществил поиск и разведку разрабатываемых им месторождений за счет собственных средств или возместил соответствующие расходы государству<sup>6</sup> (понижающий коэффициент 0,7). Во-вторых, это участники ОЭЗ в Магаданской области, которые осуществляют добычу полезных ископаемых, за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых, на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Магаданской области (коэффициент 0,6).

Также участниками региональных инвестиционных проектов в отношении ряда полезных ископаемых может применяться коэффициент  $K_{тд}$ , характеризующий территорию добычи полезного ископаемого<sup>7</sup>.

## 1.2 Административная и судебная практика

---

<sup>5</sup> «Правила определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке НДС при добыче угля», утверждены Постановлением Правительства РФ от 3 ноября 2011 г. № 902.

<sup>6</sup> Для применения понижающего коэффициента необходимо также наличие на 1 июля 2001 г. освобождения от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений.

<sup>7</sup> п. 2.2 ст. 342 НК РФ, ст. 342.3 -342.3-1 НК РФ.

В главе 26 НК РФ многие термины не определены, а ряд ключевых положений может быть неоднозначно истолкован. В частности:

- не разъяснено, какие операции следует относить к добыче полезного ископаемого;
- не содержится точного определения полезного ископаемого;
- не раскрыты такие понятия, как «товарная руда» и «полезный компонент многокомпонентной комплексной руды»;
- однозначно не установлено, следует ли использовать данные технического проекта при определении полезного ископаемого.

Наибольшее количество споров у добывающих компаний возникало относительно того, что именно является добытым полезным ископаемым – результат операций по переработке (обогащению) или по завершении непосредственного извлечения из недр исходя из затрат на добычу, а также то, каким образом определять стоимость добытого полезного ископаемого [4].

Также в постановлении Пленума ВАС РФ делается вывод о том, что оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со ст. 337 НК РФ полезным ископаемым (с учетом разъяснений, содержащихся в пп.1-2 данного постановления. Если же реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по НДСИ надлежит руководствоваться подп. 3 п. 1 и п. 4 ст. 340 НК РФ, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Принимая во внимание вертикальную интегрированность холдингов, занимающихся добычей полезных ископаемых, такой вывод дает возможность структурировать товарно-денежные потоки внутри группы компаний таким образом, что налогоплательщик практически всегда будет иметь основание для определения стоимость полезного ископаемого расчетным способом. Иными словами, цена реализации концентрата или более высокого передела, включая, к примеру, рафинированную медь, не будет лежать в основе расчета НДСИ.

## 2 МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫВАЮЩИХ ОТРАСЛЕЙ

Мы останавливаемся на более детальном изучении налогообложения следующих ТПИ: угля, меди, никеля, платины и палладия. Поэтому анализ международного опыта налога на добычу твёрдых полезных ископаемых сосредоточен на налоговом законодательстве стран ОЭСР и СНГ с заметной долей добычи перечисленных ТПИ в их экономике: Австралии, Канаде, США, Чили, Германия и Казахстане.

При рассмотрении выбранных стран следует учесть, что США, Канада и Австралия – федеративные государства, в которых налоговое законодательство на уровне регионов может сильно различаться. Мы выбираем те регионы, где добывается значительное количество исследуемых видов полезных ископаемых. В таблице 2 приведены доли добычи угля, меди, никеля платины и палладия в штатах США и Австралии, а также провинциях Канады, если в этих регионах добывается не менее 10% от национального объёма указанных ТПИ.

Таблица 2 – Регионы Австралии, Канады и США, лидирующие по добыче ТПИ

Страна	Медь	Никель	Платина / палладий	Уголь
Австралия	Всего – 900 тыс. т: Юж. Австралия (31%), Квинсленд (27%), Зап. Австралия (21%), Новый Южный Уэльс (18%)	Всего – 200 тыс. т: Зап. Австралия (96%)	Производство незначительно	Бурый – 70 млн т: Виктория (97%) Каменный – 500 млн т: Квинсленд (51%), Новый Южный Уэльс (47%)
Канада	Всего – 600 тыс. т: Брит. Колумбия (55%), Онтарио (25%)	Всего – 220 тыс. т: Онтарио (38%), Квебек (31%), Ньюфаундленд и Лабрадор (21%)	В основном – в Онтарио (точных данных нет)	Всего – 62 млн т: Брит. Колумбия (44%), Альберта (41%), Саскачеван (15%)
США	Всего – 1 330 тыс. т: Аризона (63%), Юта (18%)	Производство незначительно	Всего – 18 тонн Монтана (95%)	Всего – 750 млн т: Вайоминг (40%), Зап. Виргиния (13%)

Источник: составлено авторами.

### 2.1 Канада

Специальные налоги, установленные в отношении добычи полезных ископаемых в Канаде в экономической литературе определяются как «роялти», хотя в соответствующих правовых актах они чаще называются «налогами»: mineral tax (в Британской Колумбии), mining tax (в Онтарио). Все эти налоги-роялти в Канаде устанавливаются на региональном уровне; на уровне федерального правительства устанавливаются только отдельные

налоговые вычеты для добывающей отрасли. Минеральные роялти компенсируют провинциям коммерческое использование и истощение их минеральных ресурсов. В некоторых случаях налоговые поступления распределяются между общинами коренных народов, которые имеют соглашение о разделе доходов с провинциями.

Несмотря на значительные налоговые полномочия провинций, региональные налоговые системы в Канаде имеют сильную тенденцию к «гармонизации», при которой региональное налоговое законодательство сближается. Это же верно и для региональных роялти на добычу полезных ископаемых, которые имеют следующие общие черты:

- налоговая база рассчитывается исходя прибыли от добычи ресурсов;
- амортизация активов добывающих компаний вычитается из налоговой базы;
- расходы на геологоразведку вычитаются полностью, иногда – с премией;
- большинство провинций / территорий разрешает вычитать операционные расходы;
- проценты и подобные им отчисления не вычитаются.

Основные различия региональных роялти проявляются прежде всего в следующем:

- налоговая ставка может быть постоянна либо может зависеть от объёма добычи, либо может быть две налоговых ставки – своя на каждом этапе добычи ископаемого;
- метод амортизации может меняться от линейного до ускоренного;
- бывают различные вычеты капитальных затрат из налоговой базы.

Кроме того, устройство и ставки ресурсных роялти в некоторых провинциях зависят от вида полезного ископаемого, например:

- в Онтарио различается налогообложение добычи металлов и алмазов;
- в Альберте есть различия в отношении металлических и неметаллических ископаемых;
- в Саскачеване уголь, металлические руды, калийные соли и уран облагаются по-разному.

Различия в налогообложении частных и государственных недр могут быть для нефти и газа, но твёрдые полезные ископаемые как правило облагаются независимо от того, кому принадлежит право собственности. Единственным заметным исключением является добыча угля в Саскачеване, где (будет подробнее описано ниже) собственники недр на праве *freehold* платят с полученного от добычи угля дохода по сниженной ставке.

*Британская Колумбия*

Рассмотрим более детально налогообложение добычи полезных ископаемых в Канаде на примере минеральной роялти в Британской Колумбии, а также особенностей, которые проявляются в устройстве роялти в Онтарио и Саскачеване.

Согласно закону Британской Колумбии о минеральной роялти (BC Mineral Tax Act), плательщиком минеральной роялти является оператор шахты или участка месторождения. В законе даётся следующее определение: «оператор – это лицо, которое, самостоятельно или наряду с другими лицами, является или являлось собственником, арендатором, лицензиатом, пользователем или другим держателем права на добычу полезных ископаемых на участке недр, кроме лиц, которые по договору «вытянутой руки» имеют право получать только денежные роялти.

Причём, понятие «*to operate a mine*» означает «производить минеральный продукт», включая в себя деятельность по разведке и разработке месторождения, добыче и обогащению ископаемого сырья, выплавке и рафинированию металлов, а также другие процессы, связанные с обработкой или улучшением добытых ископаемых, и даже рекультивацию выработанных месторождений.

Налогоплательщики самостоятельно рассчитывают и уплачивают минеральный налог, за исключением случаев, когда они освобождены от налога или если они добывают только необлагаемые налогом полезные ископаемые. В Британской Колумбии к необлагаемым ресурсам относятся: земля, гравий, мергель, торф, песок, глина. Облагаются минеральным налогом: уголь, рудные ископаемые, золотоносные россыпи, а также каменоломни.

Уголь и минеральные руды облагаются по единым правилам, в два этапа. На первом этапе взимается 2-процентный налог от величины чистой текущей выручки (*net current proceeds*) оператора; этот налог служит своего рода авансовым платежом. На втором этапе в отношении чистого дохода (*net revenue*) оператора применяется налог по ставке 13% за вычетом суммы налога, уплаченной на первом этапе. Расчёт суммы минерального налога происходит по следующей схеме:

1) Чистая текущая выручка равна валовому доходу (*gross revenue*) за вычетом операционных издержек (*operating costs*).

Валовой доход равен сумме величин:

- транзакционная стоимость (*transaction value*) минерального продукта,
- возмещение затрат (*cost recoveries*) по эксплуатации месторождения,
- прочие текущие доходы от эксплуатации месторождения.

Операционные затраты должны удовлетворять трём основным характеристикам, т.е. быть: обоснованными, целесообразными и разумными по величине.

От полученной суммы чистой выручки на первом этапе взимается налог по ставке 2%.

2) Чистый доход равен совокупному доходу (*total revenue*) за вычетом счёта совокупных расходов (*Cumulative Expenditure Account – CEA*).

Совокупный доход равен сумме валового дохода, как определено выше, и следующих величин:

- правительственные гранты, субсидии и прочие льготы,
- страховые выплаты,
- доходы от возмещения капитальных затрат,
- поступления от передачи капитальных активов,
- доходы от прироста рыночной стоимости используемых активов.

Счёт совокупных расходов CEA рассчитывается как сумма следующих показателей:

- начальный баланс CEA,
- до-производственные затраты на разведку и разработку,
- вычет на новые разработки (*new mine allowance*),
- инвестиционный вычет (*investment allowance*),
- текущие операционные расходы,
- увеличение или уменьшение оценки ресурсов и запасов полезных ископаемых,
- затраты на лизинг или аренду оборудования,
- затраты на приобретение основных средств,
- затраты на геологоразведку,
- затраты на исследования,
- затраты на рекультивацию месторождения.

Итоговая величина налогового обязательства рассчитывается как произведение суммы чистого дохода на налоговую ставку 13% за вычетом суммы, уплаченной на первом этапе (2% от чистой выручки).

Если налогоплательщиком является физическое лицо, то оно вправе вычесть из своей налоговой базы 50 000 долл.

Для вычисления размера налоговой базы существенным является определение транзакционной стоимости минерального продукта. В пункте 8 (4) Закона о минеральном налоге мы находим, что [5]:

«Стоимостью сделки<sup>8</sup> с минеральным продуктом является цена, уплаченная или подлежащая уплате за минеральный продукт», кроме случаев, определяемых в 8 (5):

а) «уплаченная цена зависит от некоторых условий, из-за которых стоимость которых не может быть правильно определена»;

б) «покупатель и продавец являются взаимозависимыми лицами в момент продажи, в результате чего подлежащая уплате цена ниже», чем если бы они были независимыми;

в) «уполномоченный орган (*commissioner*) установил в соответствии с пунктом (3), что передача добытого продукта произошла раньше, чем фактическая продажа», поэтому следует использовать эту точку для определения суммы дохода и издержек;

г) «для конкретного минерального продукта цена продажи предписана законодательно».

В соответствии с рассматриваемым Законом налогоплательщик сам определяет размер своего налогового обязательства, рассчитывая величину налоговой базы по указанным правилам, в том числе устанавливая стоимость сделки с минеральным продуктом в предписанной точке. В пункте 8 (3), к которому отсылает подпункт 8 (5) (с) говорится, что комиссионер должен указать точку сделки, в которой следует вычислять транзакционную стоимость минерального продукта, если налогоплательщик выбрал эту точку неправильно.

В случаях из подпунктов 8 (5) (а)-(d), когда транзакционная стоимость не может быть рассчитана как фактическая цена купли-продажи, сумма сделки рассчитывается оператором (т.е. налогоплательщиком) как справедливая рыночная стоимость, по которой были бы проданы аналогичные полезные ископаемые – в точке сделки, либо в точке, указанной уполномоченным органом. Если уполномоченный орган (*Commission on Resources and Environment*) посчитает, что сумма, рассчитанная оператором, меньше справедливой рыночной стоимости минерального продукта, то он сам устанавливает цену, принимая во внимания все необходимые по мнению комиссионера факторы.

Таким образом, правильность уплаты минеральных роялти в Британской Колумбии зависит от добросовестности налогоплательщика, а также бдительности контроля со стороны уполномоченного органа.

### *Онтарио*

Экономика Онтарио является относительно хорошо диверсифицированной: в экспорте провинции преобладает продукция транспортного машиностроения (37,5%) и

---

<sup>8</sup> Дословно: «транзакционной стоимостью» – *transaction value*



приборостроения (14,2%), а также металлургические изделия, отличные от необработанных металлов. Из сырьевых товаров важнейшим является золото (6,2%) а также необработанный никель и никелевый штейн (1%).

Как и в других провинциях Канады законодательство Онтарио называет налогоплательщика «оператором», который определяется аналогичным образом как:

а) «лицо, имеющее право разрабатывать месторождение и добывать из него минеральные вещества самостоятельно либо через агентов или сотрудников, либо вместе с одним или несколькими другими лицами, а также

б) лицо, которое имеет право на получение доли выручки или прибыли от добычи ресурсов или которое заинтересовано в добыче в качестве члена совместного предприятия, либо члена товарищества, или же в качестве бенефициара траста, имеющих право разрабатывать месторождение и добывать из него минеральные вещества, но не включает лиц, чьё единственное право или интерес – право на получение роялти».

В Онтарио и налоговая база рассчитывается похожим образом, хотя соответствующее законодательство провинции сформулировано гораздо менее понятным языком. Согласно закону о горном налоге (*Mining Tax Act*) налоговая ставка в размере 10% (для удалённых месторождений – 5%) применяется к величине прибыли оператора, которая рассчитывается как выручка оператора плюс любые полученные им доходы от эксплуатации месторождения за вычетом суммы издержек. Выручка (*proceeds*) в данном контексте определяется как «совокупная компенсация, полученная (или которая может быть получена) от другого лица или лиц, в любой валюте в наличной или безналичной форме, за продукцию месторождения, включая все проданные попутные продукты», а также доход от продажи фьючерсов, форвардов и других инструментов хеджирования.

Для целей определения выручки оператора в отношении железной руды применяются данные о ценах, публикуемые в *Skilling's Mining Review*.

Для целей определения выручки оператора в отношении неметаллических полезных ископаемых, следует принимать за основу справедливую рыночную стоимость (*fair market value*) минерального продукта в устье карьера / шахты (*pit's mouth*). «Устье карьера» означает место погрузки на конвейер или другое транспортное средство, которое доставляет минеральное вещество в пункт сбора для последующей отгрузки на продажу или которое доставляет его на перерабатывающий завод [6].

Налог платится с суммы налогооблагаемой прибыли, превышающей 500 тыс. долл. Кроме того, в отношении новых разработок можно получить вычет в размере до 10 млн долл. в сумме за весь льготный период, который составляет три года для не-удалённых месторождений, для удалённых – 10 лет.

## *Саскачеван*

Экономика Саскачевана является преимущественно сырьевой, однако в экспорте сырьевых товаров главенствуют сырая нефть (32,3%), калийные удобрения (21,2%), а также различная сельскохозяйственная продукция (34%, в основном, пшеница, рапс, рапсовое масло, бобы). Но также присутствует и уголь (1,2%), в отношении которого имеются некоторые налоговые особенности.

Уплата роялти в отношении угольной промышленности в Саскачеване взимается в соответствии с Законом о налогообложении полезных ископаемых (*Mineral Taxation Act, 1983*). Применяемые налоговые ставки варьируются в зависимости от вида права владения недрами, которое имеется у производителя угля:

- если уголь добывается на основании права на добычу, предоставленного Короной или минерального титула, налоговая ставка равна 15%;
- в отношении угля в собственности по безусловному праву (*freehold*) применяется ставка 7%.

Иными словами, собственники недр платят меньше за добычу ресурсов, чем те, кому пользование недрами предоставлено, по сути, на правах аренды у государства.

Налоговая база рассчитывается исходя из справедливой рыночной стоимости угля в устье шахты (*fair market mine mouth value*), которая определяется как «валовая продажная цена угля за вычетом затрат на транспортировку до точки продажи», а также других подтверждённых затрат, одобренных Министерством энергетики и природных ресурсов Саскачевана. На практике справедливая рыночная стоимость в устье шахты устанавливается как цена сделки договора купли-продажи между независимыми организациями, т.е. действующими по принципу «вытянутой руки». Если уголь продаётся взаимозависимым организациям или если добываемый уголь предназначен для собственного потребления Министерство энергетики и природных ресурсов Саскачевана само устанавливает справедливую рыночную стоимость как среднюю цену в отношении тех сделок купли-продажи саскачеванского угля за отчётный период, которые удовлетворяют принципу «вытянутой руки».

В затраты на добычу, утверждаемые министерством, как правило, входят расходы на оборудование для погрузки угля в железнодорожные вагоны на месте добычи, а также амортизация капитальных затрат на разработку месторождения. Кроме того, Саскачеван предоставляет налоговую скидку всем частным добывающим компаниям в размере 1% от суммы валовой реализации угля.

## **2.2 Австралия**

В Австралии месторождения природных ресурсов принадлежат народу (при посредничестве со стороны правительства). Специальные налоги, взимаемые за добычу полезных ископаемых, являются своего рода формой компенсации населению за добычу частным сектором невозобновляемых природных ресурсов. При этом каждый из австралийских штатов является владельцем нефти, газа и прочих полезных ископаемых, находящихся исключительно на его территории, в то время как правительство Австралийского Союза владеет запасами нефти и газа, добываемыми на шельфе.

Ставки и методы расчета роялти различаются в зависимости от штата, в котором осуществляется добыча полезных ископаемых, а также от типа полезных ископаемых. Как правило, штаты применяют один из следующих типов роялти:

- фиксированные (конкретная стоимость за тонну),
- адвалорные, выраженные в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых,
- основанные на прибыли, получаемой от их реализации.

Несмотря на то, что каждый из штатов и территорий принял свои собственные законы, касающиеся разведки и разработки месторождений, и то, что усилия по стандартизации этих законов были весьма незначительными, они имеют много общих черт, поэтому в целом Австралия отличается относительно единообразным правовым подходом к добыче полезных ископаемых. [7]

Налог на добычу полезных ископаемых, взимаемый в форме роялти, существует в Австралии уже много лет и за время своего существования зарекомендовал себя как наиболее оптимальный.

В 2009 г. в рамках опубликованного в стране налогового обзора, неофициально известного как Henry Tax Review, было предложено заменить действующую в Австралии систему налогообложения добычи полезных ископаемых, основанную на роялти, единым налогом на ресурсную ренту, взимаемым и администрируемым правительством Австралийского Союза. В обзоре утверждалось, что «хорошо продуманный налог на ресурсы, основанный на ренте, с меньшей долей вероятности будет искажать инвестиционные и производственные решения».

В результате выдвинутых инициатив в июле 2014 г. лейбористское правительство Австралийского Союза ввело налог на ренту полезных ископаемых (Minerals Resource Rent Tax, MRRT) в отношении железной руды и угля. В конструкции данного налога был учтен ряд предложений из налогового обзора 2009 г., однако были и отличия. MRRT не замещал уже действовавшие в штатах роялти – они зачитывались против обязательств по MRRT. Однако после значительных политических разногласий и после получения в

результате сбора нового налога гораздо меньшего дохода, чем первоначально прогнозировалось, MRRT был отменен вновь избранным коалиционным правительством [8].

### *Виктория*

Территория австралийского штата Виктория богата месторождениями твердых полезных ископаемых. Штат является крупнейшим производителем бурого угля в стране (основные производители – Loy Yang и Yallourn [9]), имеет возрождающийся сектор золотодобычи в западных и северных районах, а также известен единственным в Австралии месторождением сурьмы. Помимо этого, в Виктории распространены минеральные пески (содержат циркон, рутил и ильменит), а также гипс и каолин. [10]

В штате Виктория принята следующая классификация полезных ископаемых: нефтегазовые ресурсы (Petroleum), а также Minerals и Extractives. Из добываемых в штате полезных ископаемых к Extractives отнесены твердые породы, известняк, глина, песок и гравий (используются в основном для строительства домов и общественной инфраструктуры). К Minerals отнесены золото, уголь, сурьма, минеральные пески (цирконий, рутил, ильменит), промышленные minerals (полевой шпат, гипс, каолин, глина) и прочие minerals (серебро, кварц, торф).

Роялти от добычи бурого угля в штате Виктория составляет более 80% от величины роялти за добычу всех полезных ископаемых.

Поскольку из изучаемых в данной работе полезных ископаемых в штате Виктория значительны объемы добычи бурого угля, который отнесен к minerals, то далее мы сфокусируемся на законодательстве, касающемся добыче minerals. Также далее в данном подразделе под полезными ископаемыми мы будем понимать только minerals.

Добыча полезных ископаемых на территории штата Виктория, включая вопросы налогообложения, регулируется в основном следующими двумя документами:

1) Законом 1990 г. «О полезных ископаемых (Устойчивое развитие)» (Mineral Resources (Sustainable Development) Act 1990), для целей данного раздела – «Закон о полезных ископаемых»;

2) Регламентом о полезных ископаемых 2019 года (Устойчивое развитие) (Mineral Resources (Sustainable Development) (Mineral Industries) Regulations 2019), для целей данного раздела – «Регламент».

Основной целью данных документов является «поощрение разведки полезных ископаемых и экономически жизнеспособных добывающих отраслей промышленности, которые наилучшим образом используют и извлекают ценность из природных ресурсов

таким образом, чтобы это было совместимо с экономическими, социальными и экологическими целями государства» [11].

Данные законодательные акты находятся в ведении Управления природных ресурсов (Earth Resource Regulation), которое является филиалом Департамента занятости, районов и регионов [12]. Администрирует данные законодательные акты Министр природных ресурсов штата Виктория (Resource Minister) [13].

Согласно Разделу 4 Закона о полезных ископаемых под полезным ископаемым (mineral) понимается любое вещество, которое встречается в природе как часть земной коры (any substance which occurs naturally as part of the earth's crust).

Штат Виктория содержит в своих недрах 430 миллиардов тонн бурого угля, что составляет значительную часть всех мировых запасов данного полезного ископаемого [14], и налогообложение добычи бурого угля отличается от налогообложения добычи на территории штата прочих природных ресурсов.

В соответствии с разделом 12А Закона о полезных ископаемых владелец лицензии на добычу полезных ископаемых или лицензии на геологоразведку должен выплачивать роялти за бурый уголь в соответствии с законодательно установленной ставкой. Ставка роялти на бурый уголь равна (а) базовой величине, уплачиваемой за 1 ГДж энергии, содержащейся в добытом угле (base amount per gigajoule unit of lignite produced) либо (б) иному значению, если таковое предусмотрено нормативными актами.

Таким образом, общим подходом является то, что базовая ставка роялти применяется к количеству добытого бурого угля, которое имеет чистую удельную энергию, равную 1 ГДж. Методика измерения содержащейся в угле энергии прописана в законодательстве.

В п. 5 раздела 12А Закона о полезных ископаемых сказано, что «базовая величина» (base amount) рассчитывается следующим образом:

а) За период с 1 июля 2016 г. по 31 декабря 2016 г. – в соответствии с формулой

$0.0588 * (A/B)$ , где

A – это индекс потребительских цен за отчетный период (reference period), оканчивающийся 30 июня 2016 г.

B – это индекс потребительских цен за финансовый год, оканчивающийся 30 июня 2005 г.

б) За период с 1 января 2017 г. по 30 июня 2017 г. – в соответствии с формулой  $0.0021402 * C$ , где

C – это индекс потребительских цен за финансовый год, оканчивающийся 30 июня 2016 г.

в) За финансовый год, оканчивающийся 30 июня 2018 г. и за каждый последующий финансовый год – в соответствии с формулой—

$D * (E/F)$ , где

D – это величина, рассчитанная в соответствии с параграфом (b);

E – это индекс потребительских цен за отчетный период (reference period), заканчивающихся 30 июня года, который непосредственно предшествует финансовому году, за который рассчитывается базовая величина;

F – это индекс потребительских цен за финансовый год, оканчивающийся 30 июня 2016 г.

При этом поясняется, что под индексом потребительских цен для целей расчета базовой величины следует использовать индекс потребительских цен по Мельбурну для всех потребительских групп (all groups index), публикуемый Австралийским статистическим бюро (the Australian Bureau of Statistics).

Если произвести несложные подстановки, взяв формулу из параграфа (c) и подставив в нее значения из других параграфов, то получится, что базовая величина для финансового года, заканчивающегося 30 июня 2018 г., и каждого последующего финансового года рассчитывается по формуле  $\$0.0021403 * E$ , где E - индекс потребительских цен за отчетный период, заканчивающийся 30 июня года, непосредственно предшествующего тому финансовому году, за который рассчитывается базовая сумма.

К примеру, показатель индекса потребительских цен для всех потребительских групп на июнь 2020 г. для Мельбурна составляет 115.7 [15]. Таким образом, базовая величина при расчете роялти за финансовый год, оканчивающийся 30 июня 2021 г., составит  $\$0,2476 = \$0,0021403 * 115,7$ , иначе говоря, 24,8 австралийский цента.

### *Квинсленд*

Законодательство штата Квинсленд по добыче полезных ископаемых регулируется следующими двумя основополагающими документами:

- 1) Закон «О полезных ископаемых» 1989 г. (Mineral Resources Act 1989)<sup>9</sup>;
- 2) Регламент о полезных ископаемых 2013 г. (Mineral Resources Regulation 2013)<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> [http://classic.austlii.edu.au/au/legis/qld/consol\\_act/mra1989200/](http://classic.austlii.edu.au/au/legis/qld/consol_act/mra1989200/)

<sup>10</sup> [http://classic.austlii.edu.au/au/legis/qld/consol\\_reg/mrr2013291/](http://classic.austlii.edu.au/au/legis/qld/consol_reg/mrr2013291/)

Согласно п. 1 ст. 6 Закона о полезных ископаемых, под полезным ископаемым (mineral) в общем случае понимается вещество (substance), которое удовлетворяет одному из нижеперечисленных описаний:

- а) встречается в природе как часть земной коры;
- б) растворено или распылено в воде, на поверхности или внутри земной коры;
- в) то, что может быть извлечено из веществ, определенных в двух предыдущих пунктах.

В п. 2 ст. 6 Закона о полезных ископаемых уточняется, что, с учетом положений п. 3 этой же статьи, следующие вещества точно являются полезными ископаемыми: все виды глины, формовочный песок, газ из угольных пластов, известняк, мрамор, торф, соль, горючие сланцы, диоксид кремния (включая кварцевый песок), горные породы, добываемые в виде блоков или плит для строительства или монументальных целей. Также полезным ископаемым признается продукт, который может быть извлечен или произведен в процессе подземной газификации угля или горючего сланца («mineral (f)»)<sup>11</sup>, либо продукт, который может возникнуть в результате проведения данных процессов.<sup>12</sup>

В п. 3 рассматриваемой статьи поясняется, что существуют ограничения, при которых вещества, перечисленные в пунктах 1 и 2, являются полезными ископаемыми. К примеру, глина (помимо каолиновой глины и бентонита) признается полезным ископаемым только в случае, если она добывается для использования из-за ее керамических свойств (к примеру, для производства кирпича или для использования в гончарном деле). Известняк, кремнезем и кварцевый песок признаются полезными ископаемыми только в том случае, если они добываются для использования из-за их химических свойств и т.д.

Также в п. 3 ст. 6 Закона о полезных ископаемых поясняется, что следующие вещества точно не являются полезными ископаемыми: грунт, песок, гравий или камень<sup>13</sup>, если они будут использоваться или поставяться (be supplied for use) для использования в виде песка, гравия или камня (при этом не важно, будут ли они в целом или поврежденном виде).

Обязанность по уплате роялти при добыче полезных ископаемых возникает на основании ст. 320 Закона о полезных ископаемых 1989 г. Порядок расчета роялти, ставки роялти регулируются главой 3 «Роялти» Регламента о полезных ископаемых 2013 г.

---

<sup>11</sup> Примеры процессов подземной газификации — сжигание, потребление, нагрев, выщелачивание и реакция.

<sup>12</sup> К примеру, газ, десорбированный в результате подземной газификации.

<sup>13</sup> Кроме горных пород, добываемых в виде блоков или плит для строительства или монументальных целей.

Обязательство по уплате роялти за добычу полезных ископаемых возникает в случае, если в отчетном периоде произошла продажа, использование или иное выбытие полезных ископаемых (when mineral is sold, disposed of or used). При этом во внимание не принимаются факты того, были ли такие ископаемые извлечены из недр до или во время отчетного периода; добыты непосредственно владельцем лицензии или иной стороной; проданы, подвержены иному выбытию или использованы самим владельцем лицензии или кем-то еще. Также на возникновение ответственности по уплате роялти не влияет факт того, в какой именно момент времени будет получена оплата за реализованный ресурс и будет ли она получена вообще.

Владелец лицензии несет ответственность за уплату роялти за все принадлежащие ему горнодобывающие предприятия, даже если непосредственно процесс добычи или реализации полезных ископаемых осуществляется иным лицом, уполномоченным на совершение данных действий по факту подписания с владельцем лицензии коммерческого соглашения.

В зависимости от вида полезного ископаемого ставка роялти представляет собой либо процент от стоимости добытого полезного ископаемого, либо фиксированное значение за тонну добытого полезного ископаемого. При этом стоимость полезного ископаемого (value of a mineral) (кроме газа угольных пластов) рассчитывается путем определения валовой стоимости полезного ископаемого (gross value of a mineral) за вычетом некоторых разрешенных затрат. Валовая стоимость ископаемого, как правило, равняется той сумме, за которую оно реализуется.

Перечень затрат, разрешенных к вычету:

- Затраты, возникшие в результате задержки отправления груза (применимо только для угля)
- Морские перевозки и страхование
- Потеря содержания металла (применимо только для некоторых полезных ископаемых)
- Прочие разрешенные затраты

Добытое полезное ископаемое признается полезным ископаемым, имеющим рыночную стоимость (market value mineral), если оно удовлетворяет одному из следующих условий:

- 1) полезное ископаемое реализуется исходя из цен, устанавливаемых на бирже (a listed price / an average listed price);



2) полезное ископаемое используется либо осуществляется его иное выбытие (disposed of), и при этом рыночная стоимость полезного ископаемого может быть установлена на основе (by reference to) биржевых цен на данный природный ресурс;

3) (если первые два пункта не применимы, т.е. если полезное ископаемое не реализуется на бирже, а, следовательно, не привязано к конкретной биржевой котировке)

i) полезное ископаемое реализуется независимой стороне в рамках сделки, соответствующей принципу «вытянутой руки»; и

ii) владелец лицензии на добычу полезного ископаемого в течение предыдущего 2-летнего периода продавал полезное ископаемое того же вида независимой стороне в рамках сделки, соответствующей принципу «вытянутой руки».

4) (если все изложенные выше пункты не применимы) владелец лицензии на добычу полезного ископаемого заключил соглашение о реализации полезного ископаемого сразу же после его добычи (либо так быстро, как это возможно) независимой стороне в соответствии с принципом «вытянутой руки» [16].

В случае пунктов 1, 3 и 4 валовая рыночная стоимость (gross market value) полезного ископаемого равняется цене его продажи. В случае пункта 2 валовая рыночная цена полезного ископаемого определяется на основе референтный цен.

В то же самое время добытое полезное ископаемое не признается полезным ископаемым, имеющим рыночную стоимость, если:

1) полезное ископаемое реализуется зависимому лицу или используется им, и данное зависимое лицо принимает участие в маркетинговой деятельности, имеющей отношение к полезному ископаемому, в перепродаже полезного ископаемого или в производстве товаров (commodity) с использованием полезного ископаемого; или

2) продавец получает нефинансовую выгоду от продажи, выбытия или использования полезного ископаемого (при этом продавец может как получать, так и не получать финансовую компенсацию по данной сделке).

В качестве примера, поясняющего ограничение, налагаемого пунктом 1, приводится следующий. Организация 1 и Организация 2 являются взаимозависимыми лицами. Организация 1 добывает уголь. Организация 2 (а) использует данный уголь для производства электроэнергии либо (б) покупает уголь у Организации 1 и далее перепродает его независимому лицу в рамках сделки, отвечающей принципу «вытянутой руки».

Примером, поясняющим пункт 2, является ситуация, при которой продавец реализует уголь другому лицу по конкретной цене, но при этом в рамках сделки также получает от покупателя иные товары в обмен на уголь.

Если рыночная стоимость полезного ископаемого не определена, то его валовая стоимость устанавливается уполномоченным ведомством в лице министра. Если же ископаемое уже реализовано и сумма роялти, подлежащего уплате за данное ископаемое, уже взыскана с покупателя, то валовая стоимость ископаемого будет равна суммарному значению, полученному в результате сложения суммы, определенной для данного ископаемого уполномоченным ведомством в лице министра и уже взысканной суммы.

Сделки проверяются уполномоченным органом либо по собственной инициативе, либо по запросу контрагентов.

Ставка роялти на уголь зависит от средней цены за тонну данного полезного ископаемого. Если средняя цена за тонну проданного или использованного угля не превышает 100 долларов, то ставка роялти составит 7% от его стоимости.

Если средняя цена варьируется в пределах от 100 до 150 долларов, то ставка роялти будет рассчитана по следующей формуле:

$$\text{Ставка роялти} = 7 + \left( \frac{\text{средняя цена за тонну} - 100}{\text{средняя цена за тонну}} \right) * 5.5$$

Если средняя цена угля составляет 150 долларов и более, то ставка роялти будет рассчитана следующим образом:

$$\text{Ставка роялти} = 7 + \left( \frac{\text{средняя цена за тонну} - 100}{\text{средняя цена за тонну}} \right) * 5.5 + \left( \frac{\text{средняя цена за тонну} - 150}{\text{средняя цена за тонну}} \right) * 2.5$$

Ставка роялти должна рассчитываться отдельно для угля, продаваемого или используемого внутри штата, и угля, продаваемого или используемого за пределами штата.

#### *Западная Австралия*

Западная Австралия занимает лидирующее положение в мире по добыче железной руды и производству лития. По добыче глинозема, алмазов, кобальта, циркония, оксидов редкоземельных элементов и производству сжиженного природного газа штат занимает 2-3 место в мире. Также в Западной Австралии добывается никель, медь, свинец, цинк, ильменит, нефть, рутил, марганец, уголь [17].

На твердые полезные ископаемые приходится 78% всех продаж в 2019-20 финансовом году (см. Таблицу 3). При этом лидером по стоимости продаж является железная руда, на которую приходится 77% продаж всех твердых полезных ископаемых и 60% продаж всех твердых полезных ископаемых и нефтегазовых ресурсов.

Из изучаемых в данной работе природных ресурсов в 2018-19 финансовом году приходятся следующие показатели [Там же.]:

- Никель: 154 тыс. тонны, стоимость продаж - A\$ 2 700 млн; Западная Австралия является единственным штатом в Австралии, где добывается никель; на Западную Австралию приходится около 6% мирового производства никеля;
- Медь: 170 тыс. тонн, стоимость продаж – A\$ 1 322 млн; 15 шахт, на которые приходится 20% производства меди в Австралии; медь в основном является побочным продуктом (by-product) или одним из добываемых полезных ископаемых (co-product);
- Палладий и другие платиноиды: 512 кг, стоимость продаж – A\$ 28 млн.
- Уголь: 6 196 тыс. тонн, стоимость продаж – A\$ 326 млн; объемы экспорта незначительны ввиду низкого качества западноавстралийского угля.

Таблица 3 – Стоимость реализованных полезных ископаемых в 2018-2020 гг.

	2018-19		2019-20	
	A\$, млн	доля	A\$, млн	доля
Железная руда	81 783,12	54,5%	103 425,65	60,2%
Сжиженный природный газ	29 005,99	19,3%	27 078,67	15,8%
Золото	11 957,72	8,0%	15 840,17	9,2%
Сырая нефть и конденсат	8 196,17	5,5%	8 366,45	4,9%
Глинозем и бокситы	8 279,44	5,5%	6 416,57	3,7%
Никель	2 699,90	1,8%	3 144,71	1,8%
Природный газ	1 940,01	1,3%	1 986,88	1,2%
Медь, свинец и цинк	1 598,14	1,1%	1 551,20	0,9%
Литий	1 653,50	1,1%	916,84	0,5%
Минеральные пески	703,18	0,5%	776,62	0,5%
Прочие полезные ископаемые	2 369,08	1,6%	2 225,46	1,3%
Твердые полезные ископаемые, всего	111 044,08	73,9%	134 297,23	78,2%
Нефтегазовые ресурсы, всего	39 142,17	26,1%	37 432,00	21,8%
<b>Общая стоимость</b>	<b>150 186,24</b>		<b>171 729,23</b>	

Источник: Government of Western Australia, Department of Mines, Industry regulation and Safety

Что касается роялти, то основная доля также приходится на роялти от железной руды: 86,2% в 2018-19 финансовом году и 90,7% в 2019-20 (см. таблицу 4).

Приводимая в отчете статистика не дает разбивки роялти по всем изучаемым в данной работе видам полезных ископаемых. Однако очевидно, что в отношении никеля роялти составляют 2,4%-2,5% от стоимости реализации данного полезного ископаемого; в отношении меди, свинца и цинка данный показатель составляет 4,3%-4,7%.

Таблица 4 – Поступления роялти в 2018-19 и 2019-20 финансовых годах.

Полезное ископаемое	2018-19	2019-20	2018-19	2019-20

	A\$	A\$	Доля	доля
Железная руда	4 884 196 000	7 802 720 539	86,2%	90,7%
Золото	291 416 000	361 428 949	5,1%	4,2%
Глинозем	135 004 000	113 602 584	2,4%	1,3%
Никель	65 991 000	76 155 817	1,2%	0,9%
Медь, свинец и цинк	76 167 000	67 643 885	1,3%	0,8%
Литий	83 247 252	66 311 831	1,5%	0,8%
Минеральные пески	18 560 000	23 004 163	0,3%	0,3%
Алмазы	11 625 000	11 335 632	0,2%	0,1%
Нефтегазовые ресурсы	11 676 000	6 922 254	0,2%	0,1%
Прочие	86 701 748	78 304 997	1,5%	0,9%
<b>Поступления роялти, всего</b>	<b>5 664 584 000</b>	<b>8 607 430 650</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

*Источник:* Government of Western Australia, Department of Mines, Industry regulation and Safety

Роялти за добычу полезных ископаемых взимаются в соответствии с Законом о добыче полезных ископаемых 1978 г. (Mining Act 1978<sup>14</sup>), Регламентом о добыче полезных ископаемых 1981 г. (Mining Regulations 1981<sup>15</sup>) или соглашениями, заключенными непосредственно со штатом (State Agreement Acts) в отношении основных ресурсных проектов.

В Западной Австралии существует роялти на добычу полезных ископаемых бывают следующих двух типов:

- специфические роялти – представляют собой фиксированное значение за тонну добытого сырья – применяются преимущественно к строительным и промышленным полезным ископаемым;

- адвалорные роялти – представляют собой долю от налоговой базы. Налоговая база рассчитывается как количество полезного ископаемого в той форме, в которой оно было впервые продано, умноженное на цену полезного ископаемого в этой форме за вычетом допустимых затрат.

Штат имеет многоуровневую систему адвалорных роялти, которая была введена в 1981 году. В соответствии с данной системой применяется одна из трех ставок роялти в зависимости от формы, в которой ископаемое (minerals) реализуется (руда, концентрат или конечный продукт)<sup>16</sup>.

<sup>14</sup>[https://www.legislation.wa.gov.au/legislation/prod/filestore.nsf/FileURL/mrdoc\\_29868.pdf/\\$FILE/Minin g%20Act%201978%20-%20%20%5B09-a0-04%5D.pdf?OpenElement](https://www.legislation.wa.gov.au/legislation/prod/filestore.nsf/FileURL/mrdoc_29868.pdf/$FILE/Minin g%20Act%201978%20-%20%20%5B09-a0-04%5D.pdf?OpenElement)

<sup>15</sup>[https://www.legislation.wa.gov.au/legislation/prod/filestore.nsf/FileURL/mrdoc\\_43047.pdf/\\$FILE/Minin g%20Regulations%201981%20-%20%20%5B12-h0-01%5D.pdf?OpenElement](https://www.legislation.wa.gov.au/legislation/prod/filestore.nsf/FileURL/mrdoc_43047.pdf/$FILE/Minin g%20Regulations%201981%20-%20%20%5B12-h0-01%5D.pdf?OpenElement)

<sup>16</sup><http://www.dmp.wa.gov.au/Minerals/Royalties-1544.aspx>

State Agreements Acts представляют собой контракты между правительством штата Западная Австралия и сторонами крупных проектов по разработке месторождений природных ресурсов, которые ратифицируются парламентом штата. Соглашения определяют права, обязанности, сроки и условия реализации проекта, а также устанавливают рамки для взаимоотношений и сотрудничества между государственной структурой и инициаторами проекта. В некоторых случаях государственные соглашения содержат самостоятельные положения о роялти, в то время как в других случаях текст соглашений может ссылаться на положения о роялти, прописанные в Законе о добыче полезных ископаемых.

Ставки роялти также установлены либо в Регламенте о добыче полезных ископаемых 1981 г. либо в State Agreement Acts. В 2013-14 финансовом году основной объем роялти, полученный штатом Западная Австралия, приходился на роялти, ставки по которым установлены в State Agreements, однако в основном это касается железной руды.

Что касается роялти на никель, то они уплачивались по ставкам, указанным в Законе о полезных ископаемых 1978 г. При этом в 2013-14 финансовом году в рамках State Agreement Acts было уплачено \$A 24,6 млн из общей суммы 89,2 млн, однако применялись общие ставки на роялти, т.к. в State Agreement Acts была отсылка на ставки, указанные в Законе о полезных ископаемых 1978 г. [18]. Добыча угля в Западной Австралии осуществляется на основании State Agreement Acts, однако в части начисления роялти в них действует отсылка к Закону о добыче полезных ископаемых 1978 г. [Там же, с. 79]. Что касается меди, то только один проект по добыче меди разрабатывается на основании State Agreement Act, однако и в нем ставка роялти определяется на основании Закона о добыче полезных ископаемых 1978 г. [Там же, с. 85].

Ключевые составляющие, используемые для расчета величины подлежащих к уплате рояли, определяются в Разделе 5 «Производство и роялти» Части V Регламента о добыче полезных ископаемых.

Налоговая база для начисления роялти (royalty value) по-разному определяется для разных видов полезных ископаемых.

В общем случае налоговая база для начисления роялти равна валовой фактурной стоимости (gross invoice value) за данное полезное ископаемое за вычетом допустимых по этому полезному ископаемому затрат. Однако данное определение налоговой базы не распространяется на кобальт и медь (в том случае, когда они продаются как побочные продукты при производстве никеля), а также золото, железную руду и никель.

Валовая фактурная стоимость полезного ископаемого означает сумму в австралийской валюте, полученную путем умножения количества полезного ископаемого

(quantity of the mineral) в форме, в которой он был впервые реализован и за которую должна быть произведена оплата (как указано в счетах-фактурах, относящихся к продаже) на стоимость полезного ископаемого в этой форме (как указано в данных счетах-фактурах).

Под затратами, допустимыми к вычету при расчете «royalty value», подразумевают выраженную в австралийской валюте сумму любых разумных затрат, понесенных при транспортировке полезного ископаемого, в том виде, в котором оно было впервые реализовано, если эти затраты:

- понесены после даты отгрузки лицом, обязанным уплатить роялти; и
- относятся к перевозке полезного ископаемого лицом, не являющимся лицом, обязанным выплачивать роялти за данное полезное ископаемое; и
  - представляют собой цену в австралийской валюте, уплачиваемую или подлежащую к уплате лицом, ответственным за уплату роялти, за упаковочные материалы, используемые при транспортировке ископаемого, в том виде, в котором он был впервые реализован.

В отношении никеля налоговая база для начисления роялти представляет собой сумму в австралийской валюте, полученную путем умножения процентного содержания единиц металлического никеля в реализованном никельсодержащем материале (percentage of units of nickel metal in the nickel containing material), как указано в счетах (invoices), относящихся к продаже, на —

а) контрактную котировальную цену (contracted list price), указанную в данных счетах, за вычетом любых допустимых затрат; или

б) референтную цену (reference price) за вычетом любых допустимых затрат, если контрактная котировальная цена на ресурс отсутствует.

При этом под контрактной котировальной ценой понимают цену, фигурирующую на Лондонской бирже металлов, переведенную в австралийскую валюту. Референтная цена по отношению к никелю или побочному продукту при производстве никеля рассчитывается от цены, зафиксированной на Лондонской бирже металлов или в Металлическом бюллетене (the Metal Bulletin) на определенную дату или за определенный период, переведенную в австралийскую валюту.

Налоговая база для начисления роялти для кобальта или меди, проданных в качестве побочного продукта при производстве никеля, представляет собой сумму в австралийской валюте, полученную путем умножения процентного содержания единиц кобальта или меди в реализованном побочном продукте никеля (как указано в счетах-фактурах, относящихся к продаже) на —

а) контрактную котировальную цену, указанную в данных счетах-фактурах, за вычетом любых допустимых затрат; или

б) референтную цену за вычетом любых допустимых затрат, если контрактная котировальная цена на ресурс отсутствует.

Допустимые затраты имеют место в том случае, если первая продажа ресурса осуществляется путем поставки на судно, экспортирующее минерал из Австралии, или с него (что подтверждается товарораспорядительным документом на отгружаемые товары).

В общем случае адвалорные ставки роялти определяются на основании действующей в Западной Австралии трехуровневой системы, а именно:

- ставка в отношении руды (прошедшей ограниченные процессы переработки) составляет 7,5% от налоговой базы;
- ставка в отношении концентратов (то, что подверглось существенному обогащению на обогатительной фабрике) – 5,0% от налоговой базы;
- ставка в отношении металлов – 2,5% от налоговой базы.

Однако структура роялти на никель отличается от структуры других адвалорных роялти, действующих в Западной Австралии. Как описывалось выше, налоговая база для определения роялти на никель рассчитывается как содержание чистого металла в продукции (не важно, какого передела), умноженное на цену никеля на Лондонской бирже металлов. К данной налоговой базе применяется ставка роялти 2,5% вне зависимости от вида продукции [19].

Примеры ставок роялти в отношении изучаемых в данной работе полезных ископаемых представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Ставки роялти в Западной Австралии

Уголь (включая бурый уголь)	
Не экспортируемый	1 доллар за тонну* *индексируется каждый год по состоянию на 30 июня в соответствии с процентным увеличением средней стоимости угля, добываемого в угольном бассейне Колли (Collie), на конец года по сравнению с соответствующей стоимостью на 30 июня 1981 г.
Экспортируемый (дробленый и просеянный)	7,5%
Медь	
При продаже в виде дробленой или просеянной руды	7,5%
При продаже в виде концентрата	5,0%
При продаже в виде побочного продукта никеля, а также в металлической форме	2,5%
Металлов платиновой группы	

В металлической форме	2,5%
Никель	
	2,5%

*Источник:* составлено авторами.

Правительство Западной Австралии проводило анализ действующих ставок роялти на полезные ископаемые с целью укрепления бюджетной системы, по результатам которого в 2015 г. был выпущен отчет, в котором затрагивался вопрос о применении различных ставок роялти в зависимости от качества никельсодержащих руд [20]. В Западной Австралии никель добывается из латеритных руд (в Равенсторпе и Мюррин Мюррине), а также из сульфидных. Расходы на добычу (mining costs) латеритных руд существенно ниже, чем на добычу сульфидных руд, однако процесс извлечения никеля из латеритных руд отличается большей энергоемкостью и большим использованием химических средств. В результате более рентабельным является производство никеля из сульфидных руд. Правительство ставило вопрос, не приводит ли применение одинаковой ставки роялти на никель (2,5%) в таких условиях к завышению эффективные ставки роялти для производителей никеля из латеритных руд. Однако в отчете был сделан вывод о том, что результаты анализа не выявили достаточных оснований для применения различных ставок роялти для никеля, содержащегося в латеритных и сульфидных рудах [Там же, с. 70].

Правительство штата Западная Австралия также намерено в будущем установить для неэкспортируемого угля адвалорную ставку роялти, равную 7,5% от стоимости продажи угля. Таким образом планируется устранить существующее в данный момент различие между ставкой роялти, который экспортируется и тем, что потребляется на внутреннем рынке. Невозможность изменить существующее различие на данный момент вызвано финансовыми трудностями у угледобывающих компаний Yancoal и Lancs, у которых действуют долгосрочные контракты с фиксированными ценами. Правительство собирается ввести адвалорные роялти на неэкспортируемый уголь после улучшения ситуации в угольной индустрии штата [Там же, с. 82].

### **2.3 США**

В США действует довольно нестандартная и сложная система сбора в государственный бюджет доходов от недропользования. В значительной степени сложность этой системы связана с тем, что в данном государстве недра, как правило (хотя и не всегда), принадлежат владельцу той земли, под поверхностью которой локализованы природные ресурсы. Кроме того, в силу федеративного устройства страны земля и недра могут принадлежать федеральному правительству, правительству штата или местному



органу самоуправления, а также индейскому племени или частным лицам. При этом на разных уровнях власти (федеральном уровне, уровне штата и местном уровне) доходы от различных полезных ископаемых собирают по различным правилам, и эти правила зависят от того, в чей же все-таки собственности находятся полезные ископаемые.

#### *Федеральные налоги на добычу угля*

В 2019 году доходы от добычи угля составили чуть более 600 млн долл. США, что явилось третьим по величине источником федеральных доходов от добычи природных ресурсов после нефти и природного газа.<sup>17</sup> Ни федеральное правительство, ни какие-либо государственные структуры сами не занимаются добычей угля. Вместо этого государство сдает землю в аренду частным лицам и организациям. Процесс аренды находится в ведении Бюро по управлению землями (Bureau of Land Management, BLM).

Процесс аренды начинается с оценки BLM федеральных земель для потенциальной добычи угля, включая выявление потенциальных угольных месторождений и рассмотрение всех альтернативных видов использования данных территорий.<sup>18</sup> Если добыча угля вступает в противоречие с другими видами землепользования, но при этом является выгодной, BLM может сдать землю в аренду с соответствующими ограничениями. Вслед за этим потенциальные арендодатели подают заявки, выражающие желание арендовать предложенные BLM земли для последующей добычи угля. BLM проводит предварительное рассмотрение каждой заявки самостоятельно, после чего заявка передается на рассмотрение группой лиц, состоящей из членов федерального правительства, правительства штата, местных органов самоуправления и, если применимо, руководства индейских племен, в ходе которого внимание также уделяется и опросу общественности. По итогам рассмотрения принимается решение о согласии на ведение на данной территории деятельности по добыче угольных запасов, ее продолжении, изменении или полном отклонении заявки.

BLM также подготавливает анализ предполагаемого воздействия проекта на окружающую среду (Environmental Impact Statement) и проводит прочую экологическую оценку, выносимую на рассмотрение общественности. Если аренда разрешена, BLM оценивает справедливую рыночную стоимость аренды угля (которая держится в тайне) и проводит аукцион, на котором каждый участник представляет запечатанную заявку. Договор аренды подписывается с тем участником аукциона, который предложит наибольшую цену, при условии, что данная цена равна или превышает предпродажную

---

<sup>17</sup> См. <https://revenue.data.doi.gov/query-data>

<sup>18</sup> Более подробную информацию можно получить по ссылке <https://www.blm.gov/programs/energy-and-minerals/coal/background>

справедливую рыночную стоимость угольного участка, а также отвечает другим требованиям, таким как выплата не менее одной пятой бонуса и арендной платы за первый год.

Арендатор обычно проводит разведку полезных ископаемых после получения права на аренду (в дополнение к оценке, проводимой BLM), хотя в ряде случаев разведка может проводиться и до момента сдачи в аренду. Срок действия лицензии на разведку угля истекает через два года. На этапе разведки компании уплачивают арендную плату и бонусные взносы в Управление доходов от природных ресурсов (Office of Natural Resource Revenue, ONRR).

Прежде чем арендатор сможет начать разработку участка и добычу угля, он должен получить соответствующие разрешения и лицензии от BLM, Службы контроля открытых горных работ (Office of Surface Mining Reclamation and Enforcement, OSMRE) и любых других задействованных органов власти. Как только добыча угля достигает «платежеспособных количеств», арендодатель прекращает уплачивать арендную плату и начинает уплачивать роялти в ONRR. Помимо этого, арендодатель также переводит в адрес OSMRE суммы сборов за землю заброшенных месторождений (Abandoned Mine Land Fees), направляемые ведомством на рекультивацию земли после того, как в месторождении прекратится добыча.

Структура сборов и роялти за добычу угля на федеральных землях представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Структура федеральных доходов от добычи угля

	Бонус	Арендная плата	Роялти	Сборы за землю заброшенных месторождений
Открытый способ добычи	По итогам конкурсных торгов	3 доллара в год за акр	12,5% от стоимости продукции	0,28 доллара за тонну
Добыча угля в шахте	По итогам конкурсных торгов	3 доллара в год за акр	8% от стоимости продукции	0,12 доллара за тонну

Источник: <https://revenue.data.doi.gov/how-revenue-works/revenues/#Coal>

Примерно половина суммы роялти за уголь, собираемых на уровне федерального правительства, распределяется между теми штатами, на территории которых данный уголь добывается.

Указанные в таблице 6 ставки роялти применяются к стоимости добываемого угля и уплачиваются занятым на данном месторождении горнопромышленником. В идеале стоимость угля определяется как цена продажи, совершенная в соответствии с принципом «вытянутой руки». Однако зачастую это не совсем так.

В 2017 году почти 90% угля, добываемого на землях в федеральной собственности было добыто в штатах Монтана и Вайоминг.<sup>19</sup> При этом почти 40% этого угля было реализовано взаимозависимым контрагентам. При осуществлении таких продаж правительство, по крайней мере на начальном этапе, полагается на цену, указанную продавцом. Цена сделки может быть проверена, но такая проверка обычно проводится спустя годы с момента реализации, и в ходе проверок выявляются стандартные проблемы, связанные с трансфертным ценообразованием. Более того, федеральное правительство не поддерживает внедрение какой-либо единой системы оценки продаж угля различных месторождений, добыча которого осуществляется разными горнодобывающими компаниями.

Обычно при проведении аудита используется подход, базирующийся на применении сопоставимых неконтролируемых цен, однако при отсутствии «адекватной» статистической базы данных, содержащей такие сопоставимые сделки, между данными, представленными продавцом, и данными, используемыми налоговой службой, возникают существенные расхождения. Кроме того, компаниям в принципе разрешается использовать другие методы определения рыночной цены в ситуации, когда сопоставимые неконтролируемые цены отсутствуют.

Кроме того, арендаторы могут подать заявку на снижение ставки роялти, если текущая ставка создает экономические трудности, способные привести к отказу от аренды или к неполному восстановлению земель месторождения. BLM, в свою очередь, обладает широкими полномочиями по снижению ставок и в последние десятилетия часто их использует.

В результате проблем с трансфертным ценообразованием и снижением ставок роялти доходы федерального правительства от роялти на уголь существенно сократились.<sup>20</sup>

Уголь, добываемый на федеральных землях, также облагается акцизами по ставкам, размер которых на 2020 год составляет 0,55 доллара за тонну или 4,4% от цены реализации (в зависимости от того, что из этого меньше) для добычи открытым способом и 1,10 доллара за тонну или 4,4% от цены реализации (в зависимости от того, что из этого меньше) для подземных горных работ. Поступления от акцизов на уголь предназначены

---

<sup>19</sup> <https://www.taxpayer.net/energy-natural-resources/federal-coal/>

<sup>20</sup> В период с 1992 по 2013 год BLM одобрил 30 кейсов по снижению ставки роялти, что привело к снижению общих платежей в форме роялти на 294 миллиона долларов. См. <https://www.taxpayer.net/energy-natural-resources/federal-coal/>

для выплат шахтерам, страдающим пневмокониозом и их родственникам в случае потери кормильца.

*Налогообложение угля в Вайоминге*

Штат Вайоминг является основным поставщиком угля в США. В 2018 году на территории штата было добыто 304,2 млн тонн угля, что составляет 40,2% от всей добычи в стране.<sup>21</sup>

Источники доходов, которые государство и его муниципалитеты получают от угля, перечислены в таблице 7.

---

<sup>21</sup> <https://www.eia.gov/tools/faqs/faq.php?id=69&t=2>

Таблица 7 – Доходы штата Вайоминг и местные доходы, получаемые от добычи угля

Налоги, начисляемые штатом и муниципалитетами на федеральных землях, землях штата и частных землях		Арендная плата, бонусы и роялти на землях штата			Распределение доходов между федеральным бюджетом и бюджетом штата	
Налог на добычу	Адвалорные налоги (уровень муниципалитетов)	Обеспечение права требования аренды	До или после добычи	В процессе или после добычи	Сборы за землю заброшенных месторождений	Роялти
<p><i>Налог на добычу угля открытым способом:</i> базовая ставка в размере 7,0% от справедливой рыночной стоимости валового продукта.</p> <p><i>Налог на добычу угля закрытым способом:</i> базовая ставка в размере 3,75% от справедливой рыночной стоимости валового продукта.</p>	<p><i>Адвалорный налог на добычу угля открытым способом:</i> варьируется в зависимости от муниципалитета, в среднем по штату - 59,9 так называемых «mills» (6,0%).</p> <p><i>Адвалорный налог на добычу угля закрытым способом:</i> варьируется в зависимости от муниципалитета, в среднем по штату - 67,2 так называемых «mills» (6,7%).</p>	<p><i>Бонусы:</i> суммы, уплачиваемые победителями торгов.</p>	<p><i>Арендная плата</i> (пока не началась промышленная добыча): 1 доллар за акр для первых 5 лет аренды, 2 доллара за акр для 6-10 года аренды и за возобновленную аренду на второй год аренды; 3 доллара за акр за 11-20 год аренды и 4 доллара за акр за 21-30 год аренды.</p> <p><i>Платежи за негативное воздействие на ландшафт:</i> варьируются в зависимости от аренды.</p>	<p><i>Роялти:</i> 12.5% валовой стоимости угля при его добыче открытым способом и 8% при добыче закрытым способом.</p> <p><i>Арендная плата:</i> Ставки указаны в столбце слева. При наличии коммерческой добычи причитающаяся арендная плата – это разница между минимальным годовым роялти и фактически уплаченными роялти или суммой стандартной арендной платы, в зависимости от того, что из этого меньше.</p>	<p>50% от сборов, взимаемых OSMRE в штате (плата за тонну угля, добываемого открытым способом, составляет 0,28 долл.; закрытым способом - 0,12 долл.; плата за добычу бурого угля - 0,08 долл.)</p>	<p>49% доходов в форме роялти, собранных ONRR от добычи на федеральных землях в Вайоминге</p>

Источник: USEITI<sup>22</sup>

Отдельная информация, фигурирующая в приведенной выше таблице, требует дополнительных пояснений:

1) Понятие справедливой рыночной стоимости

Согласно законодательству штата Вайоминг (WY Title 39, article 39-14-103(b)), стоимость валового продукта в отношении угля оценивается в устье главного шахтного ствола. Если уголь в устье главного шахтного ствола реализуется неаффилированной

<sup>22</sup> [https://revenue.data.doi.gov/downloads/archive/USEITI\\_Wyoming\\_revenue\\_streams.pdf](https://revenue.data.doi.gov/downloads/archive/USEITI_Wyoming_revenue_streams.pdf)

стороне (добросовестная сделка, соответствующая принципу «вытянутой руки»), то цена реализации признается справедливой рыночной стоимостью.

Если уголь реализуется на принципе «вытянутой руки» уже после его транспортировки из устья шахтного ствола, то справедливая рыночная стоимость представляет собой стоимость реализации за вычетом транспортных затрат.

В любом случае различные роялти, налоги и сборы не включаются в справедливую рыночную стоимость. Кроме того, затраты, не относимые к прямым затратам на добычу полезных ископаемых, также исключаются из справедливой рыночной стоимости.

Если уголь реализуется не по принципу «вытянутой руки», то уполномоченное ведомство штата самостоятельно оценивает для данной сделки справедливую рыночную стоимость угля. В частности, в законе говорится, что стоимость угля по сделке будет рассчитываться как «справедливая рыночная стоимость, сопоставимая по качеству, количеству, срокам и условиям использования или продажи угля как на спот-рынке, так и по долгосрочным соглашениям, заключенным в течение предыдущих двенадцати месяцев, умноженная на соответствующее количество тонн, использованных или проданных за каждый отчетный период». Таким образом, по сути, справедливая рыночная стоимость представляет собой средневзвешенное значение наблюдаемых за предыдущие 12 месяцев цен, соответствующих принципу «вытянутой руки».

#### 2) Налог на добычу

Применяются к углю, добываемому на всех землях, независимо от того, в чей собственности они находятся. Собранные денежные поступления принадлежат штату.

#### 3) Адвалорные налоги

Это налоги за эксплуатацию недр (хотя иногда их называют налогами на имущество), взимаемые местными органами власти. Базой для исчисления служит валовая стоимость угля, добываемого в конкретных муниципалитетах. Взимаемые «mills» представляют собой доллары, уплачиваемые с каждой 1000 долларов валовой стоимости. Поэтому, чтобы получить ставки в процентном выражении, значения, приведенные в «mills», нужно разделить на 10.

#### 4) Ставки роялти

Минимальные ставки роялти на землях, принадлежащих штату, указаны в таблице 2. Однако, если горнопромышленник по какой-то причине в конечном итоге не уплачивает роялти по минимальной ставке (например, из-за каких бы то ни было льгот), то в дополнение к роялти он должен также уплачивать арендную плату, равную либо разнице между минимальной и фактической суммой уплаченных роялти, либо сумме

стандартной арендной платы, в зависимости от того, какое из двух значений является наименьшим.

### *Налогообложения меди в Аризоне*

Штат Аризона является крупнейшим поставщиком меди в США, на его долю приходится более 50% всей добычи в стране. Правила сбора доходов от продажи меди и других цветных металлов в Аризоне кратко изложены в таблице 8.

Таблица 8 – Структура налогообложения добычи ТПИ в Аризоне

	Вид роялти или налога	Ставка роялти или налога	Вычеты и ограничения по роялти и налогу
Роялти	Валовый доход с указанием справочной цены  Определение ставки: установленный законом минимум, специфика аренды	Текущая ставка и база: рыночная ставка роялти, но не менее 2% от валовой стоимости всех добытых и проданных полезных ископаемых. Валовая стоимость определяется на основании опубликованных котировок (или, если они отсутствуют, оценкой справедливой рыночной цены). Если переработка производится после извлечения полезного ископаемого, то оно считается произведенным и проданным, когда в	Вычеты: отсутствуют.  Ограничения: отсутствуют.
Налог на добычу	Чистая выручка  <i>Определение ставки: установлена законодательством, единая</i>	Текущая ставка и база: 2,5% от чистой налоговой базы, что составляет 50% от разницы между валовой стоимостью продукции и производственными затратами; валовая стоимость продукции — это цена продажи (или цена за последний отчетный период, если продажа отсутствует), умноженная на количество извлекаемых единиц полезного	Вычеты: производственные затраты, как правило, понесенные при добыче и переработке полезных ископаемых до момента их реализации; включая амортизацию и налог на имущество и не включая налог на добычу и истощение земель, а также корпоративные затраты и налог на прибыль.

Источник: <https://www.gao.gov/products/B-330854>

Как указано в таблице 8, как роялти, так и налог на добычу используют понятие валовой стоимости полезного ископаемого для определения налоговой базы.

Для определения валовой стоимости в штате не используются отчетные данные самих горнодобывающих компаний, независимо от того, реализовано ли ископаемое взаимозависимому лицу или независимой стороне. Насколько это возможно, налоговые органы Аризоны используют справочные цены (опубликованные котировки) на это полезное ископаемое. В частности, в законе говорится следующее: «валовая стоимость

должна основываться на среднемесячной цене полезного ископаемого, указанной в журналах сырьевого рынка и отраслевых профессиональных журналах, как определено уполномоченным лицом и указано в договоре аренды» [21]. Цена, определенная «уполномоченным лицом», затем умножается на количество добытого полезного ископаемого. Это количество может быть определено по необработанной руде, по концентрату и т.д., в зависимости от того, на какой из стадий добывающей компанией осуществлена реализация, но не позднее, чем на стадии катода.

#### *Налогообложение никеля в Мичигане*

В настоящее время Мичиган является единственным штатом США, где добывается никель. Эта добыча ведется в одном единственном месторождении (Eagle Mine) и стала носить коммерческий характер относительно недавно (в 2014 году). В 2019 году здесь было добыто 14 000 тонн никеля.<sup>23</sup>

Штат облагает налогом на добычу цветные металлы, включая никель. Ставка составляет 2,75% от «налогооблагаемой стоимости полезного ископаемого» без каких-либо вычетов (Act 410, sc. 211.784). Налог на добычу взимается вместо адвалорного имущественного налога на ресурсы недр до тех пор, пока месторождение продолжает оставаться «добывающим».

Министерство финансов штата Мичиган определяет налогооблагаемую стоимость полезного ископаемого как «общую стоимость, полученную налогоплательщиком в ходе реализации или передачи налогооблагаемых полезных ископаемых».<sup>24</sup>

Реализация полезного ископаемого независимо и взаимозависимо контрагенту рассматривается по-разному. В частности, по данным Министерства финансов, «существует опровержимая презумпция того, что цена покупки облагаемого налогом полезного ископаемого по добросовестному договору купли-продажи или передачи между несвязанными сторонами отражает облагаемую налогом стоимость полезного ископаемого.

При определении налогооблагаемой стоимости полезного ископаемого по договорам купли-продажи или передачи между взаимозависимыми лицами существует опровержимая презумпция того, что налогооблагаемая стоимость полезного ископаемого должна основываться на среднесуточной цене полезного ископаемого, представленной среди опубликованных биржевых индексов на дату продажи или передачи» (р. 188).<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> <https://pubs.usgs.gov/periodicals/mcs2020/mcs2020-nickel.pdf>

<sup>24</sup> См. [https://www.michigan.gov/documents/taxes/Tax\\_Text\\_649907\\_7.pdf](https://www.michigan.gov/documents/taxes/Tax_Text_649907_7.pdf), p. 187

<sup>25</sup> Опровержимая презумпция – это предположение, которое считается истинным, если не доказано иное. Бремя доказывания ложится на ту сторону, которая оспаривает опровержимую презумпцию.



### *Налогообложения платины и палладия в Монтане*

Штат Монтана – единственный производитель палладия в США и единственный более-менее значительный производитель платины. Правила сбора доходов от этих и других металлов кратко изложены в таблице 9, приведенной ниже.

Согласно законодательству штата Монтана, справедливая рыночная стоимость определяется как «наивысшая чистая цена данного минерала на рынках Соединенных Штатов за вычетом затрат на транспортировку и обогащение; затраты на добычу руды и ее обработку на шахте не учитываются.» (Montana Code – Title 77, Ch. 3, art. 101). Кроме того, статья 116 той же главы гласит, что полная рыночная стоимость – это стоимость «определенная (или рассчитанная) органом (или советом или комиссией), надзирающим над частью месторождения установленной контрактом.»

В административных правилах штата Монтана справедливая рыночная стоимость определяется как «стоимость полезных ископаемых в необработанном виде, добытых на конкретном месторождении» (Rule 36.25.607). То есть ни кодекс, ни административные правила не дают подробного определения справедливой рыночной стоимости, однако в кодексе сказано, что справедливая рыночная стоимость определяется государственным советом и устанавливается со ссылкой на «рынки Соединенных Штатов», что подразумевает использование либо биржевых, либо справочных цен.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Соответствующие статьи раздела 77 доступны по ссылке: [https://www.leg.mt.gov/bills/mca/title\\_0770/chapter\\_0030/part\\_0010/sections\\_index.html](https://www.leg.mt.gov/bills/mca/title_0770/chapter_0030/part_0010/sections_index.html). С правилом 36.25.607 можно ознакомиться по следующей ссылке: <http://www.mtrules.org/gateway/RuleNo.asp?RN=36%2E25%2E607>.

Таблица 9 – Структура налогообложения ГПИ в Монтане

Монтана	Виды полезных ископаемых	Вид роялти или сбора	Ставка роялти или сбора	Вычеты и ограничения по роялти или сбору
Роялти	Рудоносные породы (включая золото, серебро, свинец, цинк, медь, платину и железо) или драгоценные и полудрагоценные камни	Чистая доходность плавильного завода Определение ставки: установленный законом минимум, регулируемый диапазон, зависит от конкретного договора на разработку месторождения	Текущая ставка и база: от 5% до 8% от величины доходности, но не менее 5% от справедливой рыночной стоимости; доходность – это чистая сумма, полученная грузоотправителем после вычета разумных транспортных затрат до ближайшей возможной точки реализации, плавильных сборов и вычетов, а также других расходов на обработку	Вычеты: приемлемые транспортные затраты до ближайшей возможной точки реализации, плавильные сборы и вычеты, а также другие затраты на обработку; затраты на добычу или обработку на территории месторождения не подлежат вычету Ограничения: не определены.
Сбор за лицензию на недропользование	Золото, серебро, медь, свинец или любой другой металл или металлы или драгоценные и полудрагоценные камни или камни любого вида	Чистая доходность плавильного завода Определение ставки: законодательная, единая для каждого вида полезного ископаемого	Текущая ставка и база: процент от валовой стоимости, за вычетом первых 250 000 долларов, следующим образом: концентраты золота, серебра и металлов платиновой группы, 1,6%-1,81%. Валовая стоимость - это поступления, полученные от продажи концентратов или металлов, добытых или произведенных в шахтах или извлеченных в процессе плавки, измельчения или иной обработки.	Вычеты: расходы на очистку и переработку; расходы на транспортировку от места добычи или завода до плавильного завода или другого переработчика Ограничения: нет

Источник:

<https://www.gao.gov/products/B-330854>

## 2.4 Германия: плата за добычу угля

В Германии регулирование платы за добычу полезных ископаемых находится в совместном ведении федерации и регионов (земель). Общие рамки содержатся в § 31 Федерального горного закона (*Bundesberggesetz – BBergG*)<sup>27</sup>: плата за добычу полезных ископаемых (*Förderabgabe*), в том числе каменного и бурого угля (п. 3 § 3 BBergG), устанавливается в размере 10% рыночной стоимости (Marktwert) добытого в течение года на лицензионном участке (Bewilligungsfeld) количества. Для расчета платы берется среднегодовая рыночная стоимость для соответствующего вида полезного ископаемого. Для полезных ископаемых, не имеющих рыночной стоимости, стоимость для расчета платы за добычу устанавливается администрирующими органами на основе экспертных оценок.

При этом правительства земель вправе издавать нормативные акты, регулирующие установление рыночной стоимости для расчета платы за добычу полезных ископаемых, а также увеличивать плату (но не более чем в 4 раза от установленного § 31 BBergG уровня) либо освобождать от нее за конкретный период в отношении добычи определенных полезных ископаемых или на определенных территориях. Таким образом, добыча одного и того же полезного ископаемого в разных регионах страны может предполагать разную плату за добычу. Кроме того, плата за добычу полезных ископаемых не взимается с участков, лицензии на которые получены до 1982 г. – вступления в силу Федерального горного закона<sup>28</sup>.

Плата за добычу полезных ископаемых не входит в состав налогов<sup>29</sup>.

В настоящее время добыча угля в Германии является исчезающей отраслью: добыча каменного угля прекращена в 2018 г., добычу бурого планируется прекратить в 2030-х гг.

## 2.5 Чили: налогообложение меди

### *Недропользование в Чили*

Согласно чилийской Конституции (п. 24 статьи 19) и Закону о горной деятельности, государство имеет исключительную собственность на все полезные ископаемые, кроме поверхностных глин, а также песка, камней и других строительных материалов, которые принадлежат собственнику поверхности<sup>30</sup>. Однако любое

---

<sup>27</sup> <https://www.gesetze-im-internet.de/bbergg/>.

<sup>28</sup> См., напр.: <https://fragdenstaat.de/anfrage/kohleabbaukosten/>.

<sup>29</sup> Bundesministerium der Finanzen. Steuern von A bis Z. Ausgabe 2019.

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2018-03-26-steuern-von-a-z.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-26-steuern-von-a-z.pdf?__blob=publicationFile&v=4).

<sup>30</sup> <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=242302>

физическое или юридическое лицо (как чилийское, так и иностранное) может получить право на разведку или разработку рудных месторождений после прохождения соответствующей процедуры, которые регулируются Органическим конституционным законом о концессиях на добычу полезных ископаемых (*Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras*). Согласно этому закону, разведка и разработка полезных ископаемых могут быть разрешены путём заключения концессии на разведку (*Concesiones de exploración*) или концессии на разработку (*Concesiones de explotación*), предполагающих выплаты государству и собственнику поверхности.

Горный кодекс Чили (*Código de Minería de Chile de 1983*) подробно излагает правила регулирования концессий на добычу полезных ископаемых, в том числе правила назначения концессий, процедуры, необходимые для их выдачи концессионеру, права и обязанности концессионеров при добыче полезных ископаемых, возможности защиты прав на добычу и другие формальные процедуры.

Концессия на добычу полезных ископаемых предоставляется на основании судебного решения, вынесенного судьей территории, на которой расположена концессия, при выполнении соответствующих требований. Судебное постановление об объявлении концессии регистрируется в Горном реестре.

Концессия на добычу полезных ископаемых даёт право разведывать или разрабатывать недра. Преимущество при получении концессии на разработку имеет обладатель концессии на разведку. Такая концессия рассматривается как недвижимое имущество, которое тем не менее всегда отделяется от прав собственности на землю. Даже в тех случаях, когда собственник земли и обладатель права на добычу ископаемых – одно лицо, эти права являются независимыми активами.

Право на разведку даётся на ограниченный срок, как правило, на два года и может быть продлено. Напротив, право на разработку является бессрочным и гарантируется п. 24 ст.19 Конституции Чили.

Основным государственным органом, ответственным в вопросах практической реализации концессий является Национальная служба геологии и добывающей промышленности (*Servicio Nacional de Geología y Minería – SERNAGEOMIN*), входящая в состав Министерства горной промышленности Чили. Она выполняет геологические исследования и инспекционные работы, позволяющие вести учёт существующих горных концессий и контролировать соблюдение концессионерами положений Горного кодекса.

За право пользования недрами концессионеры платят небольшие лицензионные отчисления в бюджет, но в остальном к ним применяется общий налоговый режим, а также специальный налог на добывающую промышленность.

## *Налогообложение горной деятельности*

Налогообложение горнодобывающего сектора в Чили складывается из четырёх видов налогов:

- налога на прибыль государственной компании Codelco,
- корпоративного налога на частные горнодобывающие компании,
- специального налога на горную деятельность,
- налога на экспорт меди, добытой Codelco, который направляется в бюджет

Министерства обороны.

Codelco – чилийская государственная медная корпорация (*Corporación Nacional del Cobre de Chile*), являющаяся крупнейшим производителем меди в мире. Была создана в 1966 г. как государственное предприятие на базе Медного департамента при Правительстве Чили. Во время правления Сальвадора Альенде в 1971 г. ей были переданы все медные месторождения в стране после их национализации. В 1976 г. после военного переворота А. Пиночета была преобразована в корпорацию, находящуюся в государственной собственности. В настоящее время полностью принадлежит государству и финансирует значительную часть национального бюджета.

Помимо корпоративного налога и налога на горную деятельность, применяемого ко всем горнодобывающим компаниям, Codelco облагается дополнительным налогом на прибыль в размере 40% и 10-процентным налогом на экспорт меди. Кроме того, Codelco выплачивает государству дивиденды, установленные как правило в размере 100% прибыли. Это приводит к тому, что компания осуществляет инвестиции за счёт привлечения долгового финансирования, что обычно не составляет проблем: хотя долг Codelco не имеет явных государственных гарантий, компания имеет возможность занимать по низким ставкам благодаря репутации надёжного кредитора.

Корпоративный налог применяется в отношении горнодобывающих компаний на общих условиях, как налог прибыль для любых компаний, ведущих деятельность в Чили. Ставка корпоративного налога несколько раз повышалась и сейчас составляет 25%. Налог взимается от суммы прибыли за вычетом специального налога на добывающую промышленность.

В рамках общего режима корпоративного налогообложения в отношении распределённой прибыли применяется дополнительный налог в размере 35%. Однако юридические лица могут получить налоговую скидку на сумму уплаченного в качестве корпоративного налога.

Стоит иметь в виду, что система корпоративного налогообложения в Чили допускает вычет из налоговой базы ускоренной амортизации и процентных расходов.

Поскольку для горной промышленности характерны дорогостоящие капитальные вложения, такие вычеты являются значительными.

Во времена Пиночета в правовую систему Чили были введены некоторые секретные законы. Примером одного из них является закон № 13.196 Ley Reservada del Cobre. Согласно нему, 10% суммы экспорта Codelco в иностранной валюте направляется непосредственно на финансирование армии. Причём, закон устанавливает минимальную величину трансферта в размере 180 млн долл. США.

Специфическим для добывающей отрасли является специальный налог на горную деятельность (*Impuesto específico a la actividad minera*), введенный в 2006 г. законом №20.026, до которого в Чили не было какого-либо специального налога или роялти на добычу полезных ископаемых. Его положения введены в рамках Раздела 4-бис Закона о налоге на доход (*Ley sobre Impuesto a la Renta*). Налог применяется к доходу от добычи как металлических, так и неметаллических полезных ископаемых. Сейчас действует в редакции Закона № 20.469, который установил зависимость налоговой ставки от маржинальности горной деятельности<sup>31</sup>.

Налог на горную деятельность уплачивается с части операционной прибыли (дохода), которая получена компанией от добычи полезных ископаемых. Налоговая база рассчитывается на основе корректировки базы корпоративного налога на прибыль путём исключения доходов, не относящихся к добыче ископаемых; аналогично, учитываются только затраты, связанные с добычей. Шкала налоговых ставок прогрессивная: ставки налога составляют от 0 до 14% в зависимости от величины дохода от добычи ископаемых и маржинальности (*Margen Operacional Minero*) этой деятельности<sup>32</sup>:

- 1) Доход меньше эквивалента стоимости 12 000 тонн рафинированной меди – 0%;
- 2) Доход от 12 000 до 15 000 тонн рафинированной меди – 0,5%. Далее налоговая ставка увеличивается с шагом 0,5% при увеличении дохода на эквивалент 5000 тонн меди, пока не достигнет 3% для дохода свыше эквивалента 40 000 тонн;
- 3) Если доход превышает эквивалент 50 000 тонн рафинированной меди, то предельная ставка налога на превышение составит от 5 до 14% в зависимости от маржинальности.

Рассмотренные нововведения в налоговом законодательстве в купе с ростом цен на медь позволили увеличить долю поступлений от добывающей промышленности в доходах

---

<sup>31</sup> [https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/28571/1/IEAM\\_como\\_gasto\\_\\_Chile\\_y\\_extranjero\\_edit.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/28571/1/IEAM_como_gasto__Chile_y_extranjero_edit.pdf)

<sup>32</sup> <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVersion=2020-09-02&idParte=8656019>

национального бюджета. Однако крупные частные компании продолжают реально платить налог на горную деятельность в размере не более 4-5% прибыли от добычи благодаря положениям, установленным в рамках прежних налоговых соглашений с правительством Чили. В результате, поступления специального налога на горную деятельность остаются невелики, составляя менее 3% доходов бюджета, что в десять раз меньше поступлений налога на прибыль.

## **2.6 Казахстан**

Горнодобывающая отрасль играет важную роль в экономике Казахстана, составляя порядка 13-14% ВВП страны и более 20% ее экспорта. С 2000 по 2017 год в горнодобывающий сектор было инвестировано 79 миллиардов долларов США.

Согласно государственному балансу, в Казахстане учитываются запасы полезных ископаемых по 102 видам минерального сырья, в том числе по 40 видам твердых полезных ископаемых и, если сравнивать эти запасы с мировыми, то следует отметить, что Казахстан занимает:

- первое место в мире по суммарным запасам и качеству хромовых руд (по данным Геологической службы США, 86% мировых запасов хромовых руд находятся в Казахстане и ЮАР);
- второе место в мире по запасам урана и серебра;
- третье место по подтвержденным запасам свинца и марганцевых руд;
- четвертое место по подтвержденным запасам цинка;
- пятое место по разведанным запасам железной руды (а также третье место в мире по их качеству);
- восьмое место по количеству подтвержденных запасов олова и золота (в основном представленным мелкими и средними по меркам отрасли месторождениями);
- девятое место по разведанным запасам кобальта и подтвержденным запасам диоксида титана; и
- тринадцатое место по разведанным запасам никеля и бокситов [22].

В соответствии с п. 3 ст. 6 Конституции Республики Казахстан, за исключением земли, которая может также находиться в частной собственности, недра, воды, растительный и животный мир, а также другие природные ресурсы находятся в исключительной собственности государства [23].

В связи с этим Правительство Республики:

- 1) организует управление недрами как объектом государственной собственности, разрабатывает основные направления государственной политики в сфере недропользования, стратегические и тактические меры по ее осуществлению;
- 2) устанавливает ограничения и запреты на пользование недрами в целях обеспечения национальной безопасности, безопасности жизни и здоровья населения и охраны окружающей среды;
- 3) утверждает перечень стратегических участков недр, а также
- 4) выполняет в данной сфере иные функции, возложенные на него Конституцией.

Государство предоставляет недра в пользование на основаниях, условиях и в пределах, предусмотренных Кодексом Республики Казахстан от 27 декабря 2017 года № 125-VI «О недрах и недропользовании». Так, согласно ст. 8 данного Кодекса, недропользование является платным (возмездным). При этом плата за пользование недрами осуществляется посредством уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет государства в соответствии с налоговым законодательством страны [24].

Налоговый кодекс Республики Казахстан приводит следующие определения минерального сырья и полезного ископаемого [25].

Согласно ст. 1 НК РК, под минеральным сырьем понимают извлеченную на поверхность часть недр (горную породу, рудное сырье и другие), содержащую полезное ископаемое (ископаемые).

Под полезными ископаемыми, согласно той же статье, подразумеваются содержащиеся в недрах природные минеральные образования, углеводороды и подземные воды, а также содержащие полезные компоненты природные минеральные образования и органические вещества, химический состав и физические свойства которых позволяют использовать их в сфере материального производства и (или) потребления и (или) иных нужд непосредственно или после переработки.

Добытые полезные ископаемые принадлежат на праве собственности недропользователю, которым может являться как юридическое, так и физическое лицо. В случае, если недропользователем выступает государственное юридическое лицо, добытые полезные ископаемые будут принадлежать ему на праве хозяйственного ведения или праве оперативного управления (ст. 15 Кодекса «О недрах и недропользовании»).

Однако, несмотря на факт нахождения добытых ископаемых в собственности недропользователя, к экспорту отдельных видов полезных ископаемых могут применяться определенные ограничения. Так, к примеру, владелец сырьевых полезных ископаемых, содержащих драгоценные металлы (например, золото), обязан в первую очередь



предложить драгоценный металл казахстанскому Национальному банку, который наделен преимущественным правом выкупа чистого золота. Кроме того, казахстанский недропользователь, прежде чем экспортировать золото из Казахстана за рубеж, должен получить отказы местных перерабатывающих заводов.

В некоторых случаях экспортеры предварительно получают экспортные лицензии (например, на экспорт природных необработанных камней, цветных металлов, драгоценных металлов и драгоценных камней и алмазов).

Помимо этого, власти в праве устанавливать полные временные запреты на экспорт (например, на вывоз золота) [22].

Если говорить о возникновении и приобретении права недропользования, то стоит отметить, что право недропользования может возникнуть как на основании лицензии, так и на основании контракта на недропользование. Право на недропользование может быть приобретено в следующих случаях:

- 1) предоставления права недропользования;
- 2) перехода права недропользования (доли в праве недропользования) на основании гражданско-правовых сделок;
- 3) перехода права недропользования в порядке правопреемства при реорганизации юридического лица, за исключением преобразования либо наследования.

Лицензия на недропользование выдается для пользования только одним участком недр. При этом одному лицу может быть выдано неограниченное количество лицензий (за отдельными исключениями).

Контракт на недропользование заключается для разведки и добычи или только для добычи углеводородов, а также для добычи урана. При заключении контракта также, как и при выдаче лицензии, в пользование предоставляется только один участок недр.

#### *Налог на добычу полезных ископаемых на минеральное сырье*

В целом, плательщиками НДС являются недропользователи, осуществляющие добычу углеводородов, минерального сырья, подземных вод и лечебных грязей, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований, по которым не уплачен налог на добычу полезных ископаемых, в рамках каждого отдельного заключенного контракта на недропользование, за исключением недропользователей, осуществляющих деятельность исключительно в рамках лицензии на старательство (ст. 738 НК РК).

Согласно ст. 744 НК РК, объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых является физический объем запасов полезных ископаемых, содержащихся в минеральном сырье (облагаемый объем погашенных запасов<sup>33</sup>).

При этом налоговой базой для исчисления налога является стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых, содержащихся в минеральном сырье, за налоговый период (п. 1 ст. 745 НК РК).

В том случае, если минеральное сырье содержит только те полезные ископаемые, по которым в отчетном налоговом периоде имеются официальные котировки цен, зафиксированные на Лондонской бирже металлов или зафиксированные Лондонской ассоциацией рынка драгоценных металлов, то стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых, содержащихся в таком минеральном сырье, определяется исходя из средней биржевой цены на такие полезные ископаемые за налоговый период.

Согласно пп. 1 п. 3 ст. 745 НК РК, средняя биржевая цена определяется как произведение среднеарифметического значения ежедневных усредненных котировок цен за налоговый период и среднеарифметического рыночного курса обмена валюты за соответствующий налоговый период по формуле:

$$S = \frac{P_1 + P_2 + \dots + P_n}{n} * E,$$

где:

S – средняя биржевая цена на полезное ископаемое за налоговый период;

P<sub>1</sub>, P<sub>2</sub>, ..., P<sub>n</sub> – ежедневная усредненная котировка цен в дни, за которые опубликованы котировки цен на Лондонской бирже металлов в течение налогового периода;

E – среднеарифметический рыночный курс обмена валюты за соответствующий налоговый период;

n – количество дней в налоговом периоде, за которые опубликованы котировки цен.

В свою очередь, ежедневная усредненная котировка цен на полезное ископаемое определяется по формуле:

$$P_n = \frac{C_{n1} + C_{n2}}{2},$$

где:

P<sub>n</sub> – ежедневная усредненная котировка цен;

---

<sup>33</sup> Объем погашенных запасов полезных ископаемых, содержащихся в минеральном сырье, за вычетом объема нормируемых потерь за налоговый период. Объем нормируемых потерь устанавливается на основании технического проекта разработки месторождения, утвержденного уполномоченным для этих целей государственным органом.

Cn1 – ежедневная котировка цены Cash на полезное ископаемое;

Cn2 – ежедневная котировка цены Cash Settlement на полезное ископаемое.

Стоит отметить, что средняя биржевая цена на полезное ископаемое рассчитывается по указанным формулам и применяется ко всему объему каждого вида полезного ископаемого, содержащегося в облагаемом объеме погашенных запасов минерального сырья. Исключению не подлежит и тот объем, что был передан другим юридическим лицам или структурному подразделению в рамках одного юридического лица для последующей переработки и использования на собственные производственные нужды.

В том случае, если минеральное сырье, помимо ископаемых, по которым в отчетном налоговом периоде имеются официальные котировки цен, содержит полезные ископаемые, в отношении которых официальные котировки цен отсутствуют, то стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых *без котировок* должна определяться *исходя из средневзвешенной цены их реализации*, а в случае передачи другим юридическим лицам или структурному подразделению в рамках одного юридического лица для последующей переработки и использования на собственные производственные нужды – *исходя из фактической производственной себестоимости добычи и первичной переработки (обогащения)*, приходящейся на такие виды полезных ископаемых, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, увеличенной на 20 процентов. При этом стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых с котировками в данном минеральном сырье должна быть определена по формулам, представленным выше.

Аналогичным образом определяется и стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых без котировок того минерального сырья, что вовсе не содержит полезные ископаемые, по которым в отчетном налоговом периоде имеются официальные котировки цен.

В случае отсутствия реализации минерального сырья, в том числе прошедшего только первичную переработку (обогащение), стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых *без котировок* определяется исходя из средневзвешенной цены реализации последнего налогового периода, в котором реализация имела место быть.

Согласно п. 7 ст. 745 НК РК, средневзвешенная цена реализации за налоговый период определяется по следующей формуле:

$$Ц\text{ ср.} = (V1\text{ р.п.} * Ц1\text{ р.} * V2\text{ р.п.} * Ц2\text{ р....} + V\text{нр.п.} * Ц\text{н р.}) / V\text{ общ. реализации,}$$

где:

$V1\text{ р.п.}$ ,  $V2\text{ р.п.}$ , ...  $V\text{нр.п.}$  – объемы каждой партии полезных ископаемых, реализуемых за налоговый период;

$Ц1\text{ р.}$ ,  $Ц2\text{ р....}$   $Ц\text{н р.}$  – фактические цены реализации полезных ископаемых по каждой партии в налоговом периоде;

$n$  – количество партий реализованных полезных ископаемых в налоговом периоде;

$V\text{ общ. реализации}$  – общий объем реализации полезных ископаемых за налоговый период.

Средневзвешенная цена реализации применяется недропользователем ко всему объему добытых за налоговый период полезных ископаемых, в том числе к объемам, переданным по производственной себестоимости добычи структурному подразделению в рамках одного юридического лица для последующей переработки и использованным на собственные производственные нужды недропользователя, включая использование в качестве исходного сырья для производства товарной продукции.

Согласно п. 6 ст. 745 НК РК, при полном отсутствии реализации минерального сырья стоимость облагаемого объема погашенных запасов полезных ископаемых *без котировок* определяется исходя из фактической производственной себестоимости добычи и первичной переработки (обогащения), приходящейся на такие виды полезных ископаемых, определяемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, увеличенной на 20 процентов.

При этом в случае последующей реализации такого минерального сырья, в том числе прошедшего только первичную переработку (обогащение), и полезных ископаемых, содержащихся в облагаемых объемах погашенных запасов минерального сырья, недропользователь обязан произвести корректировку сумм исчисленного налога на добычу полезных ископаемых с учетом фактической средневзвешенной цены реализации в том налоговом периоде, в котором имела место первая реализация.

Корректировка исчисленных сумм налога на добычу полезных ископаемых производится недропользователем за двенадцатимесячный период, предшествующий налоговому периоду, в котором произошла первая реализация. При этом сумма корректировки является налоговым обязательством текущего налогового периода.

Таблица 10 – Ставки налога на добычу полезных ископаемых в Казахстане

	Наименование полезных ископаемых, минерального сырья, в том числе прошедшего только первичную переработку	Ставки, в процентах
Руды черных, цветных и радиоактивных металлов	Хромовая руда (концентрат)	16,2%
	Марганцевая, железо-марганцевая руда (концентрат)	2,5%
	Железная руда (концентрат)	2,8%
	Уран (продуктивный раствор, шахтный метод)	18,5%
Металлы	Медь	5,7%
	Цинк	7,0%
	Свинец	8,0%
	Золото, серебро, платина, палладий	5,0%
	Алюминий	0,25%
	Олово	3,0%
	Никель	6,0%
Минеральное сырье, содержащее металлы	Ванадий	4,0%
	Хром, титан, магний, кобальт, вольфрам, висмут, сурьма, ртуть, мышьяк и другие	6,0%
Минеральное сырье, содержащее редкие металлы	Ниобий, лантан, церий, цирконий, литий, бериллий, тантал, стронций	7,7%
	Галлий	1,0%
Горючее, химическое и агрономическое минеральное сырье	Уголь <sup>34</sup> каменный, бурый уголь, горючие сланцы	0%

*Источник:* Налоговый кодекс Республики Казахстан

*Прочие налоги и платежи, уплачиваемые недропользователями, осуществляющими разведку или добычу твердых полезных ископаемых*

Помимо налога на добычу полезных ископаемых, недропользователи, осуществляющие деятельность на территории Казахстана по разведке или добыче твердых полезных ископаемых, уплачивают следующие специальные платежи и налоги:

- подписной бонус,
- платеж по возмещению исторических затрат,
- налог на сверхприбыль.

<sup>34</sup> В отличие от прочих приведенных в таблице 10 полезных ископаемых и минерального сырья, реализация угля на экспорт облагается дополнительным рентным налогом на экспорт. Налог исчисляется по ставке 4,7%. Налоговой базой для исчисления налога является стоимость экспортируемого угля, исчисленная исходя из фактически реализуемого на экспорт объема.

Подписной бонус является разовым фиксированным платежом недропользователя за приобретение права недропользования на контрактной территории (участке недр), а также при расширении контрактной территории (участка недр).

Согласно ст. 725 НК РК, плательщиками подписного бонуса являются физические или юридические лица, ставшее победителем конкурса на получение права недропользования или получившее право недропользования на основе прямых переговоров, а также заключившее один из следующих контрактов на недропользование: контракт на разведку, контракт на добычу полезных ископаемых, контракт на совмещенную разведку и добычу, лицензию на геологическое изучение, лицензию на использование пространства недр, лицензию на старательство.

Размер подписного бонуса устанавливается отдельно для каждого заключаемого контракта на недропользование. Так, к примеру, сумма подписного бонуса по лицензии на геологическое изучение, старательство, разведку или добычу твердых полезных ископаемых, за исключением лицензии, выдаваемой по результатам аукциона, исчисляется исходя из ставки, выраженной в месячном расчетном показателе<sup>35</sup>, установленном законом о республиканском бюджете и действующем на дату уплаты подписного бонуса (таблица 11).

Таблица 11 – Размер подписного бонуса

№	Наименование	Ставка в МРП
1.	Лицензия на разведку	100 (порядка 640 долларов США)
2.	Лицензия на добычу	50 (порядка 320 долларов США)
3.	Лицензия на старательство:	
3.1.	при площади предоставленной территории до 0,3 км <sup>2</sup>	9 (порядка 57,6 долларов США)
3.2.	при площади предоставленной территории от 0,3 до 0,5 км <sup>2</sup>	12 (порядка 76,8 долларов США)
3.3.	при площади предоставленной территории от 0,5 до 0,7 км <sup>2</sup>	15 (порядка 96 долларов США)
4.	Лицензия на геологическое изучение	2000 (порядка 12 800 долларов США)

*Источник:* Налоговый кодекс Республики Казахстан

Так же, как и подписной бонус, платеж по возмещению исторических затрат является фиксированным платежом, однако ключевая цель данного платежа состоит в возмещении суммарных затрат, которые были понесены государством на геологическое

<sup>35</sup> С 1 апреля 2020 года размер месячного расчетного показателя составляет 2 778 тенге (порядка 6,4 доллара США).

изучение контрактной территории (участка недр) и разведку месторождений еще до момента заключения контракта на недропользование.

При этом стоит отметить, что недропользователь, осуществляющий деятельность в рамках лицензии на разведку или добычу твердых полезных ископаемых, согласно п. 2 ст. 732 НК РК, не является плательщиком данного платежа при одновременном соблюдении двух следующих условий:

1) лицензия на разведку или добычу твердых полезных ископаемых была выдана в соответствии с законодательством Республики Казахстан о недрах и недропользовании после 31 декабря 2017 года;

2) территория, на которую предоставлена лицензия на разведку или добычу твердых полезных ископаемых, не относится к территории, на которую до 1 января 2018 года в соответствии с законодательством Республики Казахстан о недрах и недропользовании предоставлялось право недропользования по контрактам на недропользование.

Расчет суммы, подлежащей к уплате, производится специальным уполномоченным органом.

Недропользователи, осуществляющие деятельность на основании контрактов на *разведку и (или) добычу твердых полезных ископаемых*, подземных вод и (или) лечебных грязей не являются плательщиками налога на сверхприбыль при условии, что данные контракты не предусматривают добычу других групп полезных ископаемых (пп. 2 п. 2 ст. 753 НК РК).

По словам чиновников, революционных поправок в действующие правила регулирования добывающей отрасли, в частности, поправок в кодекс «О недрах и недропользовании» в ближайшее время не планируется [22].

### 3 ВОЗМОЖНОСТИ ЗАИМСТВОВАНИЯ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Общий смысл различных подходов к определению налоговой базы в Канаде, США и Австралии заключается в расчёте величины природной ренты как чистой экономической выгоды от эксплуатации природного месторождения. Размер этой выгоды очевидным образом зависит от рыночных цен на получаемый в процессе производства сырьевой товар: уголь, металл или другое торгуемое на бирже сырьё. Поэтому стоимость исходного материала, извлекаемого из недр, может быть рассчитана исходя из содержания полезных компонентов в ископаемом материале и рыночных цен на эти компоненты, с поправкой на необходимые затраты, зависящие от сложности условий добычи.

Возможности заимствования зарубежного опыта для налогообложения ТПИ в России должны оцениваться с учётом особенностей экономического развития исследуемых стран, которые находят отражение в и устройстве их системы налогообложения.

При изучении опыта передовых экономик следует обратить внимание на невысокие налоговые ставки по отношению к «чистой прибыли» от добычи полезных ископаемых, обычно около 15%. Если полученная величина «чистой прибыли» полностью соответствует природной ренте, то она может быть изъята почти целиком. Напротив, если результат такого подхода к расчёту налоговой базы неточно отражает размер ренты, то есть риск, что высокие (близкие к 100%) ставки приведут к изъятию более чем 100% ренты, т.е. не только ренты, но и собственного дохода добывающего предприятия, что неоправданно сделает добычу на некоторых месторождениях убыточной.

Одновременно с этим стоит учесть, что исследованные страны имеют структуру экономики отличную от российской. В частности, их экономика характеризуется высоким уровнем заработных плат и, вдобавок, более широко распространены инвестиции в акции местных компаний, в т.ч. сырьевых. Это создаёт предпосылки для более равномерного распределения природной ренты внутри экономики с помощью рыночных механизмов, если даже значительная её часть не попадает под налогообложение. Как следствие, основу доходной части национального и региональных бюджетов составляют налоги на доход физических лиц и корпораций. Прогрессивное налогообложение в таком случае отчасти служит альтернативным способом изъятия сверхдоходов, только не на уровне источника, а на уровне конечного получателя.

Характер российской экономики и особенности её налоговой системы приводят к необходимости более полного изъятия природной ренты в рамках налогообложения добычи полезных ископаемых. Недавний нефтяной налоговый манёвр служит положительным примером совершенствования налога на добычу полезных ископаемых в



отношении нефтегазовой отрасли, так как поспособствовал росту доходов бюджета именно за счёт более полного изъятия ресурсной ренты на уровне добычи нефти и газа.

Судя по активности Правительства РФ в направлении поиска возможностей пополнения бюджета за счёт не-нефтегазовых сырьевых компаний, актуализируется аналогичная задача совершенствования налога на добычу твёрдых полезных ископаемых. Требуется вывести такую формулу налога на ТПИ в зависимости от рыночных цен на соответствующие сырьевые товары, которая обеспечила бы необходимую величину изъятия сверхдоходов сырьевых компаний в соответствии с принятыми в мировой практике подходами.

Из зарубежной практики налогообложения добычи твёрдых полезных ископаемых, предусматривающей взимание налога исходя из размера природной ренты, можно выделить два подхода, которых объединяет общая цель изъятия ренты, но которые при этом совершенно различаются по способам администрирования.

Первый подход подразумевает использование адвалорного НДС на основе финансового результата от добычи полезных ископаемых. Ставка такого НДС определяется как процент дохода или прибыли от добычи ископаемого сырья. Налоговая база должна быть равна стоимости добытого ископаемого. Однако почти всегда эта стоимость не может быть установлена непосредственно, так как полезные ископаемые достаточно активно торгуются только в виде готового сырьевого товара (например, чистого металла), но не в виде горной породы. Значит, придётся делать оценку налоговой базы исходя из цены торгуемого сырья, вычисляя справедливую стоимость ископаемого материала за вычетом понесённых издержек.

С одной стороны, преимуществом данного подхода является возможность применения единой формы налогообложения для разных видов полезных ископаемых и условий их добычи. Также это означает, что нет необходимости устанавливать и постоянно изменять большое число налоговых ставок на уровне Налогового кодекса, следовательно, будет меньше разногласий между законодателями и налогоплательщиками, поскольку такой механизм изъятий будет отчасти автоматическим: больше сверхдоходы – выше налог.

С другой стороны, в качестве недостатка возникает непрозрачность определения размера налоговой базы как дохода от продажи полезного ископаемого ввиду возможностей налогоплательщика манипулировать трансфертным ценообразованием при сделках с взаимозависимыми юридическими лицами. Хотя в России установлены правила контроля трансфертных цен, однако на практике можно найти мало примеров, когда компаниям были доначислены значительные суммы налоговых обязательств в связи с

признанием трансфертных цен заниженными. Поскольку все крупные сырьевые компании в области добычи исследованных нами ТПИ являются вертикально интегрированными, маловероятно, что удастся найти достаточно рыночных кейсов для контроля корректного ценообразования в сделках с промежуточными сырьевыми товарами. Недаром канадские исследователи отмечают высокую сложность администрирования ресурсных роялти в своей стране. Отсюда следует, что, скорее всего, в российских условиях не получится обеспечить необходимое соответствие между декларируемым доходом от продажи полезных ископаемых и справедливыми рыночными ценами.

Дополнительную сложность администрирования адвалорного НДС в рамках рассматриваемого подхода для завышения расходов приносят возникающие у налогоплательщика стимулы завязать расходы. Понятно, что аналогично правилам, применяемым для расчёта чистого дохода от добычи полезных ископаемых в Канаде, следует установить закрытый перечень применяемых к вычету расходов. Однако наряду с этим канадские налоговые правила требуют, чтобы вычитаемые расходы: а) действительно возникали у налогоплательщика; б) возникали только в связи с деятельностью по добыче полезных ископаемых; в) должны быть не больше, чем необходимо для указанной деятельности. Как видим, и контроль расходов налогоплательщика в полном объёме ложится на налоговые органы.

Таким образом, избавляясь от проблем с установлением актуальных налоговых ставок, мы сталкиваемся с не менее сложными проблемами правильного определения налоговой базы. Если в целях налога на прибыль на предмет занижения налоговой базы можно ограничиться проверкой только трансграничных операций, то такой же подход к налогу на добычу полезных ископаемых потребует изучения едва ли не каждой доходной и расходной статьи сырьевой компании. В результате, либо налогоплательщик должен быть под постоянным надзором со стороны налоговых органов, либо будет очередная профанация налога на добычу твёрдых полезных ископаемых.

Второй подход – специфический НДС – означает установление фиксированных ставок налога на количество добытого полезного ископаемого, которые будут различаться по видам твёрдых полезных ископаемых, а также отдельным месторождениям ТПИ. Эти ставки должны отражать стоимость полезных компонентов добываемого материала, а также сложность условий добычи.

Очевидным достоинством второго подхода является простое определение налоговой базы как физического объёма добытого сырья. У сырьевых компаний как правило нет ни стимулов, ни возможностей скрывать объёмы своего производства. А

поскольку для каждой физической единицы ископаемого материала предусматривается фиксированная ставка налога, то устраняется перспектива манипуляций с ценами сделок для занижения налоговых обязательств.

Такой подход сближает налог на добычу полезных ископаемых к налогу на недвижимость: сумма налога определяется характеристиками месторождения и извлекаемых полезных ископаемых, а также их рыночной стоимостью, но не зависит непосредственно от финансовых показателей предприятия. И это, надо признать, оправдано теоретическими соображениями: рента соотносится с веществом, залегающим в недрах, которые суть недвижимое имущество. Только налог на имущество требуется платить независимо от получаемого дохода, в то время как рассматриваемый налог на добычу ТПИ соответствует рыночной оценке дохода от их добычи.

Однако при отсутствии сложностей с определением налоговой базы, в противоположность первому подходу («адвалорный НДС»), перед нами встаёт вопрос установления адекватных налоговых ставок. В этом случае потребуется единая методика определения ставок НДС в зависимости от:

- содержания полезных компонентов в руде,
- рыночных цен на эти компоненты,
- сложности условий добычи для каждого месторождения.

Отчасти эту задачу можно упростить приведением всевозможных ставок к относительно регулярной форме, например, соответствующей формуле:

Налог = (Объём добычи) × (Стоимость полезных компонентов – Вычет) × Доля изъятия (%).

В рамках этой формулы необходимо установить всего лишь вычет для каждого месторождения, соответствующий условиям добычи с нулевой экономической рентой. Иначе говоря, следует определить, при какой минимальной стоимости полезных компонентов, содержащихся в тонне руды, добыча полезных ископаемых всё ещё не приносит убытка.

Полагаем, что объём добычи руды отследить несложно. Стоимость полезных компонентов в тонне руды равна сумме произведений содержания каждого из полезных компонентов (например, меди, никеля, палладия и платины в полиметаллических рудах Таймыра) на их рыночную цену, определяемую котировками на соответствующей товарной бирже.

Оценку предлагаемым подходам можно дать только с привлечением данных о добыче полезных ископаемых и производстве торгуемых сырьевых товаров (угля, металлов, алмазов, калийных удобрений) по отдельным предприятиям крупнейших

сырьевых холдингов, а также подробной финансовой отчетности этих холдингов, включающей оценку финансового результата от производства отдельных видов сырья. Сопоставление объёма фактического производства ТПИ по каждому месторождению и соответствующих рыночных цен с финансовыми показателями компаний позволит установить зависимость между стоимостью добываемой продукции и получаемой рентой и найти параметры, которые необходимо использовать в предлагаемой формуле для расчёта налога на добычу твёрдых полезных ископаемых.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налогообложение сырьевой отрасли является общепринятым способом изъятия природной ренты, особенно при добыче твёрдых полезных ископаемых. Выделяют шесть основных форм налогообложения природной ренты: фиксированные платежи за пользование месторождением, специфические или адвалорные роялти, повышенная ставка налога на прибыль или доход сырьевых компаний, прогрессивный налог на прибыль для всей экономики, налог на ресурсную ренту, налог Брауна. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в России согласно данной классификации является разновидностью роялти.

Вес сырьевой отрасли в российской экономике очень велик. По итогам 2018 г. добыча полезных ископаемых составляет около 40% промышленного производства; причём добыча твёрдых полезных ископаемых (ТПИ) обеспечивает 21% выручки добывающей отрасли. Ещё около 15% промпроизводства приходится на отрасли обрабатывающей промышленности, связанных с ТПИ: металлургию, производство драгоценностей и удобрений. Доля нефти, газа и нефтепродуктов в российском экспорте за 2018 г. составляет около 56%. Доля твёрдых полезных ископаемых – 24% суммы экспорта (весь экспорт равен 427 млрд долл. США).

Основным механизмом изъятия природной ренты в России является налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Среди доступных для российского налогоплательщика НДПИ трех способов определения стоимости полезного ископаемого два основаны на сложившихся у налогоплательщика ценах реализации полезного ископаемого. В ситуации, если у налогоплательщика отсутствует реализация добытого полезного ископаемого, то для целей определения стоимости добытого ископаемого используется расчетная стоимость добытых полезных ископаемых, которую определяет сам налогоплательщик.

В целях поиска возможностей изменения отечественной методологии определения налоговой базы НДПИ в отношении добычи твёрдых полезных ископаемых, изучен опыт ряда стран – крупных экспортёров сырья, в которых добыча ТПИ составляет заметную долю экономики: Австралии, Канады, США, Германии, Чили и Казахстана.

На основе анализа российской и зарубежной практики налогообложения добывающих отраслей предлагаются два альтернативных подхода к совершенствованию НДПИ в отношении твёрдых полезных ископаемых:

- 1) адвалорный НДПИ на финансовый результат добывающих предприятий,
- 2) специфический НДПИ с фиксированными ставками, в зависимости от вида добываемого сырья и месторождения.

В ходе результате анализа преимуществ и недостатков рассматриваемых альтернативных подходов установлено, что наиболее перспективным является вариант специфического НДС, в котором налог определяется по формуле, в зависимости от содержания полезных компонентов в извлекаемом из недр материале и их рыночной стоимости, и не зависит от финансовых показателей добывающего предприятия.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах». – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_343/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343/) (дата обращения: 15.06.2020).
2. Информация Минэкономразвития РФ «О коэффициентах-дефляторах к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля на IV квартал 2020 года». [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_366552/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_366552/#dst0)
3. «Методика расчета коэффициентов-дефляторов к ставке НДС при добыче угля», утверждена приказом Минэкономразвития России от 27 декабря 2011 г. № 763. [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_125341/2004fd173109e1ea2bc17a7577500a5ae1d3af78/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_125341/2004fd173109e1ea2bc17a7577500a5ae1d3af78/)
4. Колесник М., Шеина В. Налог на добычу полезных ископаемых: анализ арбитражной практики // Налоговый вестник. – URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32293>
5. Mineral Tenure Act. Victoria, British Columbia, Canada. – URL: [https://www.bclaws.ca/civix/document/id/complete/statreg/00\\_96292\\_01](https://www.bclaws.ca/civix/document/id/complete/statreg/00_96292_01)
6. Mining Tax Act. R.S.O. 1990, CHAPTER M.15. – URL: [https://www.ontario.ca/laws/docs/90m15\\_e.doc](https://www.ontario.ca/laws/docs/90m15_e.doc)
7. Jay Leary, Geoff Kerrigan. Mining Law 2020. Seventh Edition. Australia // ICLG.com.
8. John Freebairn. Royalties or Resource Rent Taxes? // TTPI, 10 December 2015. – URL: <https://www.austaxpolicy.com/which-is-more-efficient-and-effective-comparing-royalty-and-resource-rent-taxes/>
9. Earth Resources Regulation. 2018-2019 Annual Statistical Report. – URL: [https://earthresources.vic.gov.au/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0020/512462/Earth-Resources-Regulation-statistical-report-2018-2019.pdf](https://earthresources.vic.gov.au/__data/assets/pdf_file/0020/512462/Earth-Resources-Regulation-statistical-report-2018-2019.pdf)
10. Geology & exploration, Minerals // Victoria State Government. – URL: <https://earthresources.vic.gov.au/geology-exploration/minerals>
11. MINERAL RESOURCES (SUSTAINABLE DEVELOPMENT) ACT 1990 - SECT 1 Purpose. – URL: [http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/vic/consol\\_act/mrda1990432/s1.html](http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/legis/vic/consol_act/mrda1990432/s1.html)
12. About us. Victoria State Government. – URL: <https://earthresources.vic.gov.au/about-us>
13. Legislation. Victoria State Government. – URL: <https://earthresources.vic.gov.au/legislation-and-regulations/legislation>

14. Victoria to raise royalties for brown coal; Government expects to raise \$250m // ABC Newsю. Posted 23 April 2016, updated 25 April 2016. – URL: <https://www.abc.net.au/news/2016-04-23/victoria-to-raise-250m-by-increasing-brown-coal-royalties/7352526>

15. Consumer Price Index, Australia. Australian Bureau of Statistics. – URL: <https://www.abs.gov.au/statistics/economy/price-indexes-and-inflation/consumer-price-index-australia/jun-2020>

16. Mineral Resources Regulation 2013 – Chapter 3, Section 57. Available from: <https://www.legislation.qld.gov.au/view/html/inforce/current/sl-2013-0170#sec.57>

17. Economic indicators resources data, Western Australia Global Production Share And Rank, Government of Western Australia, Department of Mines, Industry regulation and Safety. Available at <http://www.dmp.wa.gov.au/About-Us-Careers/Latest-Statistics-Release-4081.aspx>

18. Mineral Royalty Rate Analysis Final Report 2015. Government of Western Australia. Department of State Development. Department of Mines and Petroleum., p. 13-14. Available at [https://www.jtsi.wa.gov.au/docs/default-source/default-document-library/mineral-royalty-rate-analysis-final-report-0315.pdf?sfvrsn=76076e1c\\_6](https://www.jtsi.wa.gov.au/docs/default-source/default-document-library/mineral-royalty-rate-analysis-final-report-0315.pdf?sfvrsn=76076e1c_6)

19. Mineral Royalty Rate Analysis Final Report 2015. Government of Western Australia., p. 130.

20. Mineral Royalty Rate Analysis Final Report 2015. Available at [https://www.jtsi.wa.gov.au/docs/default-source/default-document-library/mineral-royalty-rate-analysis-final-report-0315.pdf?sfvrsn=76076e1c\\_6](https://www.jtsi.wa.gov.au/docs/default-source/default-document-library/mineral-royalty-rate-analysis-final-report-0315.pdf?sfvrsn=76076e1c_6)

21. Ariz. Rev. Stat. §§ 27-234. Available at: <https://www.azleg.gov/viewdocument/?docName=https://www.azleg.gov/ars/27/00234.htm>

22. Yerbolat Yerkebulanov, Almat Daumov, Baizhan Bekzhanov, Mikhail Abdulov. Mining 2020, Kazakhstan // Chambers and Partners. Last Updated January 22, 2020. <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/mining-2020/kazakhstan>

23. Конституция Республики Казахстан (принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 23.03.2019 г.) Режим доступа: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=1005029#pos=3;-45](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1005029#pos=3;-45)

24. Кодекс Республики Казахстан от 27 декабря 2017 года № 125-VI «О недрах и недропользовании» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.06.2020 г.). Режим доступа: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=31764592#pos=3071;-54](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31764592#pos=3071;-54)

25. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и



дополнениями по состоянию на 02.07.2020 г.). Режим доступа:  
[https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=36148637#pos=20151;-47](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#pos=20151;-47)