



П. П. Кандауров  
ФГБУ «Росгеолфонд»<sup>1</sup>  
Калужское отделение  
ведущий экономист  
geoeconomic.kaluga@gmail.com



И. А. Климова  
ООО «ГеоСолюшинс»<sup>2</sup>  
ведущий экономист  
1172217@gmail.com

# Учет различных систем налогообложения субъектов предпринимательской деятельности при экономической оценке промышленного освоения месторождений полезных ископаемых

<sup>1</sup>Россия, 248620, Калуга, Старичков пер., 2а.

<sup>2</sup>Россия, 121059, Москва, МЖД Киевское 5-й километр, 1 стр. 1,2, офис 201.

*В статье дается анализ различных систем налогообложения и особенности их применения предприятиями минерально-сырьевого комплекса. Приводится сравнительная характеристика налоговой нагрузки. Оценивается влияние выбранной налоговой системы на финансово-экономические показатели предприятий минерально-сырьевого комплекса и объем налоговых поступлений в бюджет*

**Ключевые слова:** система налогообложения; организационно-правовая форма субъектов предпринимательской деятельности; экономическая оценка освоения месторождений; финансово-экономические показатели; бюджетная эффективность

**П**ри разработке месторождений полезных ископаемых действующим законодательством не предусмотрено каких-либо ограничений в выборе организационно-правовой формы хозяйствующих субъектов. Предпринимательская деятельность может вестись, как с образованием юридического лица (организации), так и в качестве индивидуального предпринимателя, исходя из масштабов деятельности планируемого предприятия, а также других факторов, важнейшим из которых является выбор системы налогообложения.

На сегодняшний день законодательство РФ предусматривает 5 систем налогообложения:

- общая система налогообложения (ОСНО);
- упрощенная система налогообложения (УСН) в двух вариантах: УСН «Доходы» и УСН «Доходы минус расходы»;
- патентная система налогообложения;
- вмененная система налогообложения или единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

Организация или индивидуальный предприниматель (ИП), осуществляющие добычу и реализацию полезных ископаемых вправе применить только общую или упрощенную системы налогообложения. Кроме того, в соответствии с пп. 8 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ, организация, получившая лицензию на пользование участком недр, предоставляющую право разведки и добычи полезных ископаемых, имеет право на применение УСН только в случае добычи общераспространенных полезных ископаемых, таких как пески строительные, песчано-гравийные материалы, строительные камни и другие.

Для работы на УСН организация или ИП должны удовлетворять следующим основным требованиям (полный перечень приведен в п. 3 ст. 346.12 НК РФ):

- общие доходы организации или ИП за налоговый период (календарный год) от деятельности на УСН и остаточная стоимость амортизируемых основных средств на конец года не должны превышать 150 млн руб.;
- количество работников не должно превышать 100 человек;
- размер участия в уставном капитале иных юридических лиц не может составлять более 25%.

УСН предполагает два варианта: когда при ставке 6% в качестве налоговой базы выступает денежное выражение доходов (УСН «Доходы»), и когда налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину

расходов (УСН «Доходы минус расходы») при ставке 15%. Следует отметить, что с 2016 г. регионы получили право снижать налоговую ставку по УСН «Доходы» до 1%, УСН «Доходы минус расходы» – до 5%.

В ст. 346.15–346.17 НК РФ указан порядок определения и признания доходов и расходов на этом режиме. Доходами на УСН признаются:

- доходы от реализации, т.е. выручка от реализации товаров, работ и услуг собственного производства и приобретенных ранее, и выручка от реализации имущественных прав;
- доходы внереализационные, указанные в ст. 250 НК РФ, такие как безвозмездно полученное имущество, доходы в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, ценным бумагам, положительной курсовой и суммовой разницы и др.

Расходы, признаваемые на УСН, приведены в ст. 346.16 НК РФ.

Отличие применения ОСНО и УСН заключается в том, что на льготных режимах налог на прибыль, НДС и налог на имущество (за исключением, указанным в п. 2 ст. 346.11 и п. 1 ст. 378.2 НК РФ) замещены единым налогом. При этом от обязанностей уплаты НДС налогоплательщик не освобождается (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Применяя систему ОСНО, организация, осуществляющая добычу и реализацию полезных ископаемых, платит следующие виды налогов: налог на прибыль, НДС, налог на имущество организаций, НДС, а также земельный, транспортный и водный налоги. Кроме того, выплачиваются страховые взносы за работников и НДФЛ с выплаченных им доходов. ИП вместо налога на прибыль платит НДФЛ, НДС, налог на имущество физических лиц, НДС и прочие виды налогов (земельный, транспортный и водный), а также страховые взносы ИП. При наличии работников с выплаченных им доходов уплачивается НДФЛ и страховые взносы.

Виды налогов и страховых взносов в зависимости от применяемой организацией или ИП системы налогообложения при добыче и реализации полезных ископаемых приведены в **табл. 1**.

Как влияют различные системы налогообложения на финансово-экономические показатели организаций добывающих общераспространенные полезные ископаемые? Насколько велико различие в значениях показателей экономической эффективности при оценке проекта с использованием различных систем налогообложения, применяемых в РФ?

Для ответа на эти вопросы выполнены экономические расчеты освоения месторождений строительного камня (известняк) и строительных песков. В экономических расчетах для

Выплаты	Индивидуальный предприниматель (физическое лицо)			Организация (юридическое лицо)		
	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО
Налоги	<p>1.Единый налог. Ставка: 6% (ст. 346.20 НК РФ). Налоговая база: доходы (ст. 346.18 НК РФ).</p> <p>2.Налог на имущество физлиц. Ставка: 2,0% (ст. 406 НК РФ). Налоговая база: кадастровая стоимость объектов (п. 1 ст. 402 НК РФ), перечисленных в ст. 378.2 НК РФ.</p> <p>3.НДПИ. Ставка: 5,5% (ст. 342 НК РФ). Налоговая база: стоимость реализации добытых ПИ (ст. 340 НК РФ).</p> <p>4.НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы, выплачиваемые сотрудникам (ст. 210 НК РФ).</p> <p>5.Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ), водный (ст. 333.8 НК РФ).</p>	<p>1. Единый налог. Ставка 15% (ст. 346.20 НК РФ). Налоговая база: доходы минус расходы (ст. 346.18 НК РФ).</p> <p>2. Налог на имущество организаций. Ставка: 2,2% (ст. 406 НК РФ). Налоговая база: кадастровая стоимость объектов (п. 1 ст. 402 НК РФ), перечисленных в ст. 378.2 НК РФ.</p> <p>3. НДПИ. Ставка: 5,5% (ст. 342 НК РФ). Налоговая база: стоимость реализации добытых ПИ (ст. 340 НК РФ).</p> <p>4. НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы, выплачиваемые сотрудникам (ст. 210 НК РФ).</p> <p>5. Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ), водный (ст. 333.8 НК РФ).</p>	<p>1.НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы минус профессиональные налоговые вычеты (расходы) (ст. 210 НК РФ).</p> <p>2.НДС. Ставка: 20% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 153–162 НК РФ) при реализации этих товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.</p> <p>3.Налог на имущество физлиц. Ставка: 2,0% (ст. 406 НК РФ). Налоговая база: кадастровая стоимость объектов (ст. 402 НК РФ).</p> <p>4.НДПИ. Ставка: 5,5% (ст. 342 НК РФ). Налоговая база: стоимость реализации добытых ПИ (ст. 340 НК РФ).</p> <p>5.НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы, выплачиваемые сотрудникам (ст. 210 НК РФ).</p> <p>6.Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ), водный (ст. 333.8 НК РФ).</p>	<p>1.Единый налог. Ставка: 6% (ст. 346.20 НК РФ). Налоговая база: доходы (ст. 346.18 НК РФ).</p> <p>2.Налог на имущество организаций. Ставка: 2,2% (ст. 406 НК РФ). Налоговая база: кадастровая стоимость объектов (п. 1 ст. 402 НК РФ), перечисленных в ст. 378.2 НК РФ.</p> <p>3.НДПИ. Ставка: 5,5% (ст. 342 НК РФ). Налоговая база: стоимость реализации добытых ПИ (ст. 340 НК РФ).</p> <p>4.НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы, выплачиваемые сотрудникам (ст. 210 НК РФ).</p> <p>5.Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ), водный (ст. 333.8 НК РФ).</p>	<p>1.Налог на прибыль организаций. Ставка: 20% (ст. 164 НК РФ). Налоговая база: прибыль (ст. 284 НК РФ).</p> <p>2. НДС. Ставка: 20% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 153–162 НК РФ) при реализации этих товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав.</p> <p>3.Налог на имущество организаций. Ставка: 2,2% (ст. 380 НК РФ). Налоговая база: среднегодовая стоимость недвижимого имущества (ст. 375 НК РФ).</p> <p>4. НДФЛ. Ставка: 13% (ст. 224 НК РФ). Налоговая база: доходы, выплачиваемые сотрудникам (ст. 210 НК РФ).</p> <p>5.НДПИ. Ставка: 5,5% (ст. 342 НК РФ). Налоговая база: стоимость реализации добытых ПИ (ст. 340 НК РФ).</p> <p>6. Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ), водный (ст. 333.8 НК РФ).</p>	
Страховые взносы	<p>1.Начисления на заработную плату, связанные со страховыми взносами за работников. Ставка: 30% (ПФР – 22%, ФСС – 2,9%, ФОМС – 5,1%). Страхование от несчастных случаев – 1,5% (14–й класс проф. риска). База: фонд оплаты труда.</p> <p>2.Страховые взносы ИП: – взносы в ПФР (фиксированный взнос – 29354 руб; дополнительные выплаты в размере 1% с годового дохода свыше 300000 руб, но не более максимальной суммы в 234832 руб. – отчисления в ФФОМС – 6884 руб.</p>	<p>1.Начисления на заработную плату, связанные со страховыми взносами за работников. Ставка: 30% (ПФР – 22%, ФСС – 2,9%, ФОМС – 5,1%). Страхование от несчастных случаев – 1,5% (14–й класс проф. риска). База: фонд оплаты труда.</p> <p>2.Страховые взносы ИП: 1) взносы в ПФР (фиксированный взнос – 29354 руб; дополнительные выплаты в размере 1% с годового дохода свыше 300000 руб. Максимальная сумма взноса – 234832 руб.; 2) отчисления в ФФОМС – 6884 руб.</p>	<p>1.Начисления на заработную плату, связанные со страховыми взносами за работников. Ставка: 30% (ПФР – 22%, ФСС – 2,9%, ФОМС – 5,1%). Страхование от несчастных случаев – 1,5% (14–й класс проф. риска). База: фонд оплаты труда.</p> <p>2.Страховые взносы ИП: 1) взносы в ПФР (фиксированный взнос – 29354 руб; дополнительные выплаты в размере 1% с годового дохода свыше 300000 руб. Максимальная сумма взноса – 234832 руб.; 2) отчисления в ФФОМС – 6884 руб.</p>	<p>1.Начисления на заработную плату, связанные со страховыми взносами за работников. Ставка: 30% (ПФР – 22%, ФСС – 2,9%, ФОМС – 5,1%). База: фонд оплаты труда.</p>		

**Таблица 1.**  
**Налоги и страховые взносы при упрощенной и общей системах налогообложения**

каждой из организационно-правовых форм предпринимательской деятельности учтены все доступные системы налогообложения: УСН «Доходы», УСН «Доходы минус расходы» и ОСНО. Принятые одинаковые исходные данные в обоих расчетах обеспечивают сопоставимость полученных результатов. Предстоящие разновременные доходы и расходы приведены к условиям их соизмеримости путем дисконтирования денежных потоков. Ставка дисконтирования принята на уровне 10%. Экономическая оценка при налоговом режиме УСН проводилась исходя из следующих положений: при УСН «Доходы минус расходы» ставка налога принимается на уровне 6%, при УСН «Доходы» – 15%; пониженные налоговые режимы для регионов не учитывались.

Режим кредитования: возобновляемая кредитная линия, позволяющая получать средства по мере необходимости в рамках установленного заранее лимита при ставке 12,5% годовых, начисляемых один раз в год. До начала производства товарной продукции проценты на кредит не выплачиваются, а капитализируются (т.е. добавляются к сумме долга на шаге, при котором производится капитализация). Предусмотрены четыре варианта расчетов по каждому проекту: инвестирование за счет собственных средств и когда кредитный капитал составляет 100%, 75% и 50% от необходимых для реализации проекта инвестиций, а оставшаяся сумма инвестиций является собственным капиталом предприятия. Расчет основных экономических показателей выполнен в ценах 4 квартала 2018 г., с горизонтом расчета 20 лет и шагом 1 год.

### Исходные параметры для технико-экономических расчетов

1. Укрупненная экономическая оценка выполнена в соответствии с «Методическими рекомендациями по технико-экономическому обоснованию кондиций для подсчета запасов месторождений твердых полезных ископаемых», разработанных ГКЗ МПР России и утвержденных распоряжением МПР России от 05.06.2007 № 37-р.

2. Расчеты проводились для двух видов полезных ископаемых: строительных песков и карбонатных пород на щебень. Для каждого варианта оценивалась деятельность предприятия, осуществляющего добычу и реализацию соответствующего вида полезного ископаемого: карьера по добыче песков и карьера по добыче строительного камня с ДСУ.

3. Вид строительства – новое. Инвестиции предполагаются за счет собственных средств.

4. Технологические решения, а также инвестиционные и эксплуатационные затраты приняты по данным предприятий-аналогов из ранее составленных ТЭО.

5. Разработка карьера начинается со 2 года реализации проекта после окончания горно-капитальных работ.

6. Реализация товарной продукции предусматривается собственным транспортом потребителя по существующим дорогам общего пользования.

7. Цены на товарную продукцию принимаются на уровне среднерыночных, фактически сложившихся к текущему моменту оценки. При УСН цены приняты без учета НДС. При расчете

**Таблица 2.**

Изменение налоговой нагрузки в зависимости от примененной системы налогообложения

Налоги и страховые взносы	ИП			ООО		
	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО
Налог, млн.руб						
Единый налог	3,17	5,06	–	3,17	5,11	–
Налог на прибыль	–	–	–	–	–	9,04
НДФЛ	–	–	8,29	–	–	–
НДФЛ за работников	2,64	2,64	2,64	2,64	2,64	2,64
НДС	–	–	21,12	–	–	21,12
Налог на имущество	–	–	–	–	–	0,04
НДПИ	2,79	2,79	2,79	2,77	2,77	2,77
Страховые взносы, млн.руб						
– за сотрудников	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4
– за ИП	0,27	0,27	0,27	–	–	–
Итого налогов и страховых взносов, млн.руб	15,27	17,16	41,51	14,98	16,92	42,01

Показатели экономической эффективности	ИП			ООО		
	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО
Ставка дисконтирования, %	10,00					
Чистый приведенный доход, млн.руб	164,27	148,46	131,14	166,85	150,62	136,13
Дисконтированный период окупаемости, лет	5,30	5,80	5,90	5,20	5,70	5,90
Дисконтированный индекс доходности, ед	1,96	1,86	1,76	1,97	1,88	1,79
Внутренняя норма рентабельности, %	27,50	25,90	24,20	27,7	26,00	24,70
Дисконтированная бюджетная эффективность, млн.руб	71,94	87,75	291,43	71,77	88,00	297,87

**Таблица 3.**

Изменение показателей экономической эффективности в зависимости от примененной системы налогообложения и организационно-правовой формы деятельности предприятия

финансово-экономических показателей деятельности на ОСНО цены приняты с НДС.

9. Расчетные показатели чистого приведенного дохода, индекса доходности, дисконтированного периода окупаемости инвестиций определены на период 20 лет с момента начала строительства предприятия.

10. Ставки налогов и страховых выплат заданы стандартные, действующие в 2019 г.

11. Экономическая оценка при налоговом режиме УСН проводилась исходя из следующих положений:

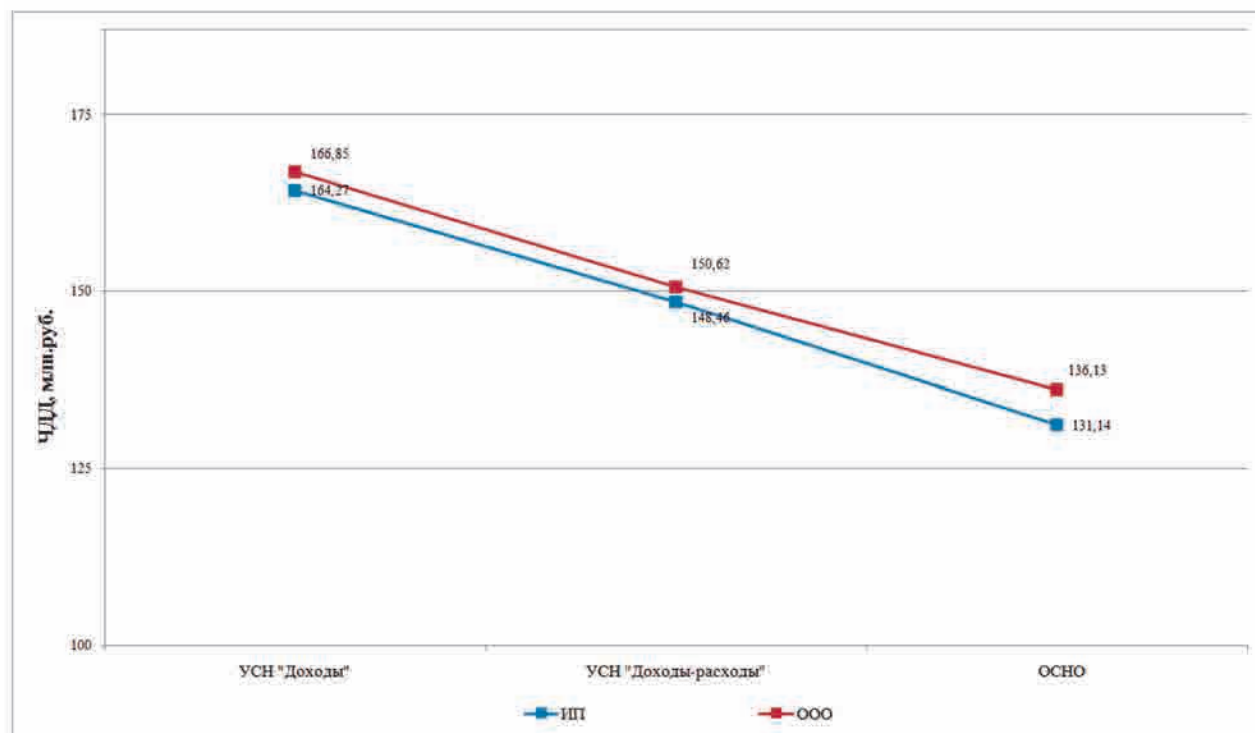
– при УСН «Доходы минус расходы» ставка налога принимается на уровне 6%, при УСН «Доходы» – 15%;

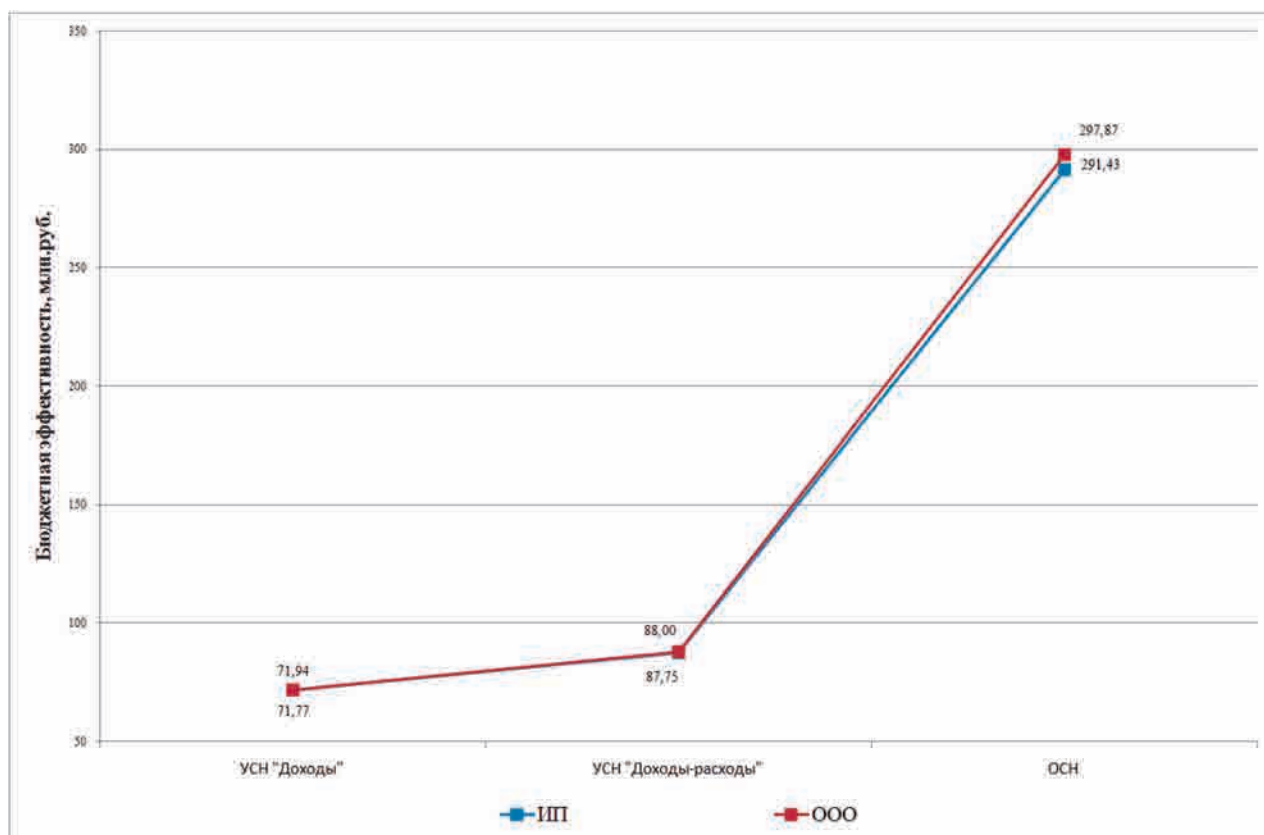
– пониженные налоговые режимы для регионов не учитываются;

– налог на имущество при расчетах на УСН не учитывался, т.к. в соответствии с п. 2 ст. 346.11 и п. 1 ст. 378.2 НК РФ налоговая база определяется, как кадастровая стоимость имущества в отношении следующих видов недвижимого имущества: административно-деловые центры и торговые центры (комплексы), нежилые помещения, жилые дома и жилые помещения, объекты недвижимого имущества иностранных организаций. На балансе оцениваемых пред-

**Рис. 1.**

Изменение показателя ЧДД в зависимости от выбранного режима налогообложения (карбонатные породы на щебень)





**Рис. 2.** Изменение показателя бюджетной эффективности в зависимости от выбранного режима налогообложения (карбонатные породы на щебень)

приятий какая-либо недвижимость из списка, приведенного в НК РФ, отсутствует;

– при УСН «Доходы минус расходы» принято, что все расходы по производству продукции (себестоимость товарной продукции) экономи-

чески обоснованы, правильно оформлены и входят в перечень для признания расходов по УСН;

– при расчете УСН «Доходы» налог уменьшен на сумму отчислений на страховые взносы (п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ).

**Таблица 4.**

Изменение налоговой нагрузки в зависимости от примененной системы налогообложения

Налоги и страховые взносы	ИП			ООО		
	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСН	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСН
Налог, млн.руб						
Единый налог	2,33	2,67	–	2,33	2,71	–
Налог на прибыль	–	–	–	–	–	3,32
НДФЛ	–	–	4,21	–	–	–
НДФЛ за работников	2,31	2,31	2,31	2,31	2,31	2,31
НДС	–	–	15,42	–	–	15,42
Налог на имущество	–	–	–	–	–	0,02
НДПИ	4,26	4,26	5,08	4,26	4,26	5,08
Страховые взносы, млн.руб						
– за сотрудников	5,74	5,74	5,74	5,74	5,74	5,74
– за ИП	0,27	0,27	0,27	–	–	–
Итого налогов и страховых взносов, млн.руб	14,91	15,25	33,03	14,64	15,02	31,89

Показатели экономической эффективности	ИП			ООО		
	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО	УСН «Доходы»	УСН «Доходы минус расходы»	ОСНО
Ставка дисконтирования, %	10,00					
Чистый приведенный доход, млн.руб	76,83	73,88	54,43	79,09	75,84	58,83
Дисконтированный период окупаемости, лет	5,40	5,40	5,90	5,30	5,40	5,80
Дисконтированный индекс доходности, ед	1,49	1,47	1,35	1,50	1,48	1,37
Внутренняя норма рентабельности, %	23,9	23,5	20,3	24,3	23,8	20,8
Дисконтированная бюджетная эффективность, млн.руб	74,45	77,29	226,02	74,45	77,63	218,74

**Таблица 5.**

Изменение показателей экономической эффективности в зависимости от примененной системы налогообложения и организационной формы предприятия

12. При расчете финансово-экономических показателей деятельности организаций и ИП на ОСНО приняты следующие допущения:

- для полноты оценки влияния налоговых режимов и выплат на показатели эффективности учтен НДС;

- исходя из того, что налог на имущество ИП рассчитывает налоговая инспекция по его местонахождению (п. 1 ст. 408 НК РФ), в данных расчетах он не учитывался, что существенным образом на результаты оценки не влияет;

- налог на имущество организаций на ОСНО рассчитан по ставке 2,2% (ст. 380 НК РФ) от среднегодовой стоимости недвижимого имущества (Федеральный закон № 302-ФЗ от 03.08.2018).

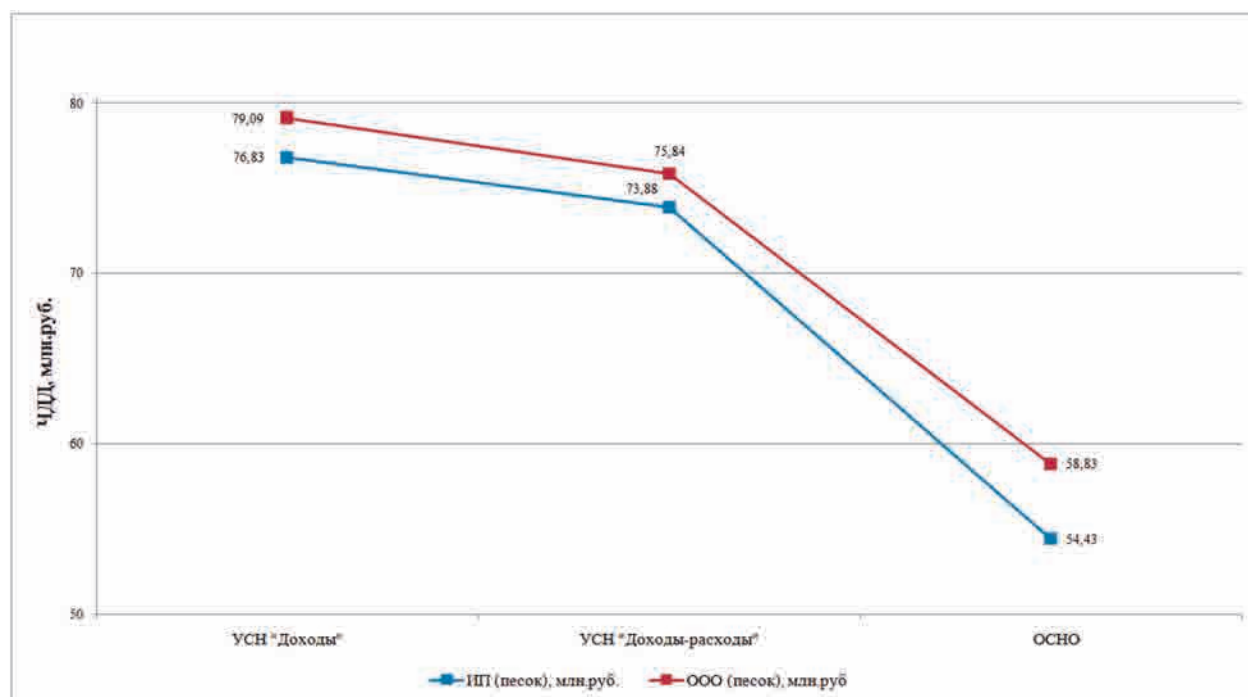
13. Тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний принят в размере 1,5% (добыча гравия, песка, глины и разработка песчаных карьеров – 14 класс профессионального риска) в соответствии с приказом Минтруда РФ от 30.12.2016 № 851н.

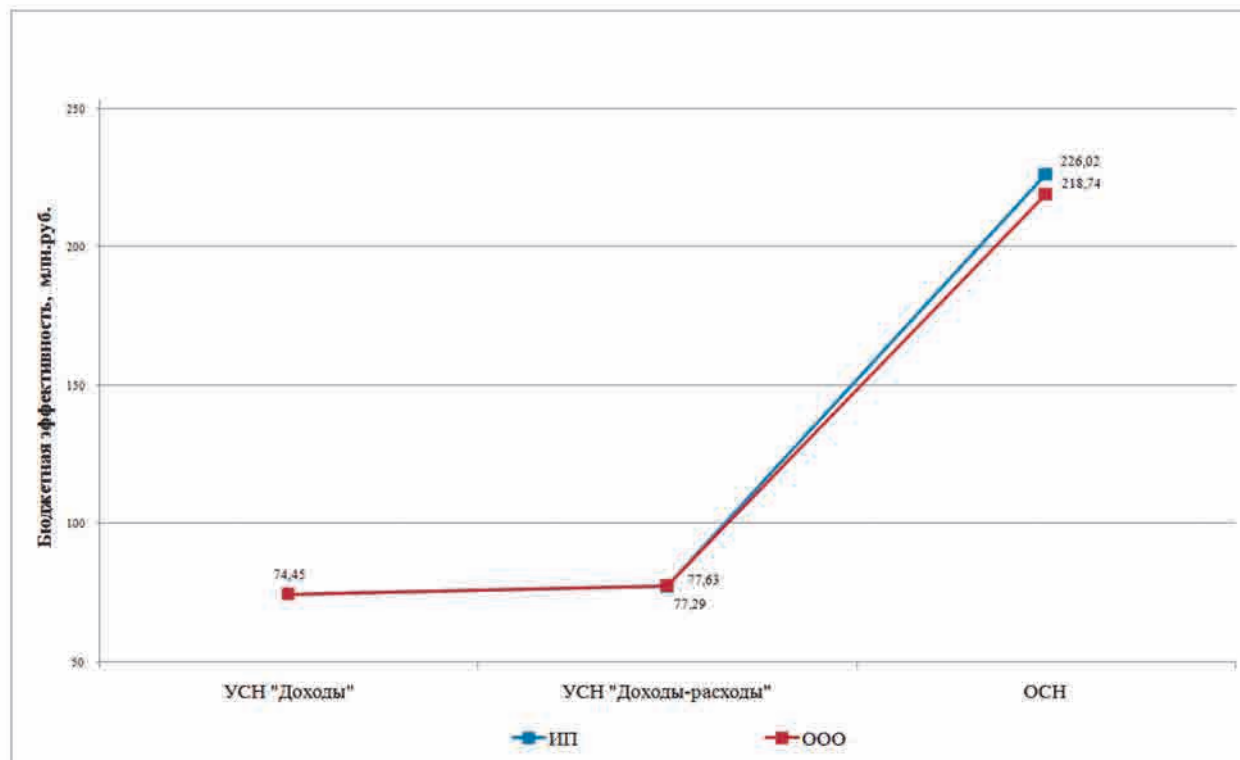
14. НДС принят на уровне 5,5% (ст. 337, 340 и 342 НК РФ). Налоговой базой для песков строительных является стоимость реализации добытых полезных ископаемых, для карбонатных пород на щебень – стоимость добытого полезного ископаемого.

15. Прочие налоги: земельный (ст. 388 НК РФ), транспортный (ст. 357 НК РФ) и водный (ст. 333.8 НК РФ) не рассчитывались.

**Рис. 3.**

Изменение показателя ЧДД в зависимости от выбранного режима налогообложения (песок строительный)





**Рис. 4.** Изменение показателя бюджетной эффективности в зависимости от выбранного режима налогообложения (песок строительный)

Результаты расчетов: среднегодовые показатели налоговых выплат и страховых отчислений в зависимости от применяемой системы налогообложения и показатели экономической эффективности приведены ниже в табл. 2–5.

Анализируя полученные данные, можно сделать вывод о том, что изменение организационных форм и систем налогообложения предприятия существенным образом влияет на показатели экономической эффективности освоения месторождений. Это необходимо учитывать при

соблюдении баланса интересов частного бизнеса и государства.

Самые высокие показатели чистого дисконтированного дохода, дисконтированного индекса прибыльности и внутренней нормы рентабельности при обоих вариантах расчета обеспечивает применение режима УСН «Доходы». В то же время, данная система налогообложения характеризуется самым низким показателем дисконтированной бюджетной эффективности, меньшим в три раза по сравнению с показателем, полученным при оценке деятельности предприятия на ОСНО. ❶

UDC 553.6

**P.P. Kandaurov**, Lead Economist, Rusgeolfond Branch Kaluga<sup>1</sup>, [geোকocentr.kaluga@gmail.com](mailto:geোকocentr.kaluga@gmail.com)  
**I.A. Klimova**, Lead Economist, ООО GeoSolutions<sup>2</sup>, [1172217@gmail.com](mailto:1172217@gmail.com)

<sup>1</sup>2a Starichkov Lane, Kaluga, 248620, Russia.

<sup>2</sup>1, bldg. 1,2 office 201, Moscow Railway 5th kilometer, Moscow, 121059, Russia.

## Different Taxation Systems of Businesses in Economical Evaluation of Mineral Deposits

**Abstract.** The article provides an analysis of various taxation systems, the features of their use by mining businesses and comparative characteristic of the tax burden. The article presents how various taxation systems effect tax revenues and financial indicators of businesses.

**Keywords:** taxation system; legal forms of businesses; economic assessment of the development of mineral deposits; financial and economic indicators; budget efficiency.