

ВЫБОР ВИДА НАЛОГА НА ГОРНУЮ РЕНТУ ПРИ ДОБЫЧЕ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В УКРАИНЕ

Приводится обоснование вида налога на горную ренту в контексте реформирования правил налогообложения горной ренты при добыче полезных ископаемых в Украине. Показано, что в Украине в результате законодательных изменений в настоящее время приняты и используются правила рентного налогообложения, при которых удалось сохранить все недостатки роялти на скорректированный доход, но при этом ликвидировать практически все его достоинства. Обосновано, что следует использовать роялти на валовые или скорректированные доходы, которые значительно проще в администрировании и от уплаты которых достаточно сложно уклониться.

Ключевые слова: горная рента, роялти, налогообложение, минеральные ресурсы, реформирование.

Значительную часть объемов промышленного производства обеспечивает добывающая промышленность. Её деятельность связана с использованием больших объемов минеральных ресурсов, по Конституции Украины принадлежащих обществу. В связи с этим актуальной проблемой является государственное регулирование рентных отношений, определяющих необходимость платы обществу за использование его недр. Однако эта проблема в полной мере не решена. Не решены вопросы выбора вида налога (налоговой базы) платы за недра в целях добычи полезных ископаемых, в соответствии с мировой практикой, называемой «роялти».

Исследованием рентных отношений в добывающей промышленности занимаются как зарубежные, так и отечественные специалисты. Следует отметить фундаментальные работы Дж. М. Отто, Р.Ф. Конрада и Р.Б. Хула, Б. Парсонса, В. Мищенко, А. Голуба, А. Маркандия, О. Струкова, В. Соколова, Т. Решетиловой [1-7]. Однако многие проблемы налогообложения горной ренты так и не решены. В частности, существует значительный разброс мнений относительно того, какой вид платежа за использование недр в целях добычи полезных ископаемых следует использовать в Украине.

Так, многие украинские специалисты утверждают, что существует абсолютная рента.

На этом основании ими предлагается облагать данный вид ренты специальным рентным налогом отдельно от дифференциальной или иными способами.

В. Мищенко считает, что валовые роялти, не дифференцированные по месторождениям, представляют собой налоги на абсолютную ренту. При этом в последних работах он предлагает наряду (совместно) с валовыми роялти, предназначенными для изъятия абсолютной ренты, использовать также налог на сверхприбыль для того, чтобы изымать дифференциальную ренту [4, с. 68]. То есть предлагается облагать горные компании одновременно двумя налогами, один из которых изымает абсолютную, а другой – дифференциальную ренту.

Специалисты УкрДГРИ предлагают ввести базовую ставку роялти, предназначенную для изъятия части ренты у всех компаний, добывающих определенный вид полезного ископаемого в одинаковой пропорции (в процентах к стоимости товарной продукции). Затем для расчета окончательной величины рентного налога по каждому месторождению предлагается использовать поправочные коэффициенты четырех уровней дифференциации в зависимости от: 1) сложности геологического строения месторождения; 2) мощности, исходя из утвержденных запасов; 3) индивидуальных параметров,

© Н. В. Жикаляк, 2013

от которых в наибольшей мере зависят издержки добычи; 4) ликвидности. Кроме того, полученный результат должен корректироваться на коэффициент роста фактической рентабельности горной компании сверх ставки рефинансирования НБУ (до 10%, 10-20% и свыше 20%) [8, с. 228-230].

По сути, налогообложение по базовой ставке в данном случае означает налог на абсолютную ренту. А дальнейшая корректировка его величины с помощью поправочных коэффициентов увеличивает этот налог для компаний, имеющих лучшие условия разработки месторождений и большие доходы, а следовательно, преследует цель изъятия дифференциальной ренты.

Вместе с тем абсолютной ренты на постоянной основе не существует. Предельные месторождения, по определению, не имеют экономической прибыли (ренты), поскольку обычно получают только прибыль, входящую в альтернативные издержки. Либо нужно доказать, что стандартная неоклассическая экономическая теория в этом аспекте неверна, либо отказаться от идеи абсолютной ренты. Поэтому и предложения относительно необходимости специального налогообложения абсолютной ренты являются теоретически необоснованными.

Доказывая необходимость двух видов или уровней рентных платежей – базового, который не зависит от особенностей месторождений и обусловлен невозобновимостью и дефицитностью минеральных ресурсов вообще, а также дифференцированного, который зависит толи от различий в условиях эксплуатации, толи в доходах, – В. Мищенко ссылается на опыт некоторых добывающих стран, одновременно использующих два вида рентных налогов, обычно те или иные валовые роялти и роялти на чистую прибыль [4, с. 60-72].

Таким образом, проблемным вопросом современных исследований остаётся выбор вида налога на горную ренту. В этой связи *целью статьи является обоснование вида налога на горную ренту в контексте реформирования правил налогообложения горной ренты при добыче полезных ископаемых в Украине.*

С предприятий добывающей промышленности взимается плата за использование недр в целях добычи полезных ископаемых. До 2012 г. использовалась плата за недра в виде налога на

натуральные объёмы добычи (погашенные запасы). На сегодняшний день используется налог, исчисляемый в процентах от стоимости добычи.

В украинской экономической науке относительно того, какой же все-таки рентный налог следует использовать, существует полная неопределённость: многие специалисты считают необходимым применять не один, а два рентных налога; одни и те же авторы в разных источниках высказывают различные точки зрения по данному вопросу; иногда вносятся предложения об использовании определенного вида роялти, по сути, означающие нечто совсем другое.

Например, специалисты УкрДГРИ предлагают использовать роялти в процентах от стоимости товарной продукции, но фактически речь идет о гибриде различных рентных налогов [8, с. 228-230; 9, с. 20-35;]. С одной стороны, этот налог в действительности представляет собой определенный вид роялти в процентах от товарной продукции, величина налоговых обязательств по которому корректируется в зависимости от горно-геологических условий производства, величины запасов, некой ликвидности (что бы под этим термином не имелось в виду) и т.д., а с другой стороны, его величина корректируется на фактический уровень рентабельности. Последнее означает, что данный налог представляет собой, скорее, весьма специфический роялти на чистую прибыль (сверхприбыль).

Предложения относительно целесообразности того или другого вида роялти не основаны на комплексном сравнительном анализе их преимуществ и недостатков, а зачастую представляют собой просто декларативные заявления относительно того, что нужно использовать тот или иной налог, или аргументируются недостаточно. Например, часто встречаются утверждения, что, поскольку налог на натуральные объёмы плох, нужно использовать налог на товарную продукцию. При этом, почему именно на товарную, а не на реализованную, скорректированный доход или чистую прибыль, не поясняется.

В принципе, существуют три основных вида рентных налогов, или роялти, в зависимости от выбранной налоговой базы: 1) налоги на натуральные объёмы производства; 2) налоги на валовые или скорректированные доходы, включая передачу государству части продук-

ции в соответствии с соглашениями о ее разделе; 3) налоги на чистую прибыль, включая определенные формы участия государства в собственности горных компаний.

Первый вид в основном применялся в Украине до последнего времени, но негативный опыт его использования и связанная с этим критика данного налога ряда украинских специалистов заставили от него отказаться. Налоговая теория и мировой опыт также свидетельствуют о том, что это не лучший способ налогообложения горной ренты.

Ко второму виду рентных налогов, а именно роялти на скорректированный доход (доход за вычетом расходов, связанных с реализацией продукции и доставкой ее до потребителя), относится плата за недра, применяемая в настоящее время в Украине для большинства видов полезных ископаемых. Этот налог также может быть охарактеризован как налог на валовой доход на условиях поставки франко-склад горной компании. Совместно с ним в определенных случаях используются соглашения о разделе продукции, которые представляют собой разновидность роялти на валовые доходы. Эти виды рентных налогов являются наиболее распространенными в мире и теоретически обоснованными.

Рентные налоги на чистую прибыль также достаточно широко используются, прежде всего, в более развитых странах. Роялти на чистую прибыль имеют определенные преимущества в сравнении с валовыми стоимостными роялти с позиций искажений, но их недостатком является высокая сложность и издержки администрирования.

Нейтральность (минимальное влияние на поведение хозяйствующих субъектов) рентных налогов в украинских условиях не является первоочередной задачей, поскольку на поведение хозяйствующих субъектов и инвестиционный климат в горном секторе в большей степени влияет незащищенность прав собственности, коррупция, несовершенство ряда других норм налогового законодательства и т.д., а не вид рентного налога. А кроме того, во многом не ясно, насколько сильно эти налоги влияют на решения хозяйствующих субъектов.

Значительно важнее для Украины обеспечить высокую собираемость рентных налогов, чему способствует их максимальная простота и низкие административные издержки. Этим требованиям как раз обычно и соответствуют ва-

ловые роялти, роялти на скорректированные доходы и соглашения о разделе продукции. В нынешних условиях плохой собираемости налога на прибыль предприятий в Украине, вызванной несовершенством налогового законодательства, недостаточной эффективностью налогового контроля, низкой степенью налогового согласия и связанными с этим массовым уклонением от налогов и коррупцией в налоговых органах, ориентироваться на налоги на прибыль (в том числе на рентные налоги на чистую прибыль) как на источник стабильных и высоких бюджетных поступлений нельзя. Во всяком случае, это нецелесообразно до тех пор, пока масштабы данных негативных явлений не снизятся.

Ещё одним существенным аргументом в пользу валовых роялти в сравнении с роялти на чистую прибыль является то, что в последнем случае даже в отсутствие фальсификации данных налогового учета невозможно определить, по каким причинам фактическая прибыль той или иной компании низка или отсутствует (в связи с объективными обстоятельствами или по причине низкой эффективности менеджмента). То есть ориентация на фактическую прибыль приводит к тому, что неэффективные компании, при прочих равных условиях, платят меньшие рентные налоги, чем эффективные, а общество получает меньшую цену за предоставляемые им минеральные ресурсы. Это не происходит, когда рентные налоги взимаются не с прибыли, а с валового дохода, поскольку ставки роялти на валовой доход определяются исходя из предполагаемого размера чистой прибыли, рассчитанного при условии, что компания будет достаточно эффективно вести хозяйственную деятельность (использовать эффективную технологию, не допускать, значительных убытков и потерь и т.д.).

Одним из недостатков валовых роялти в сравнении с роялти на чистую прибыль является то, что определение их ставок требует более сложных расчетов. Однако исходная информация, необходимая для этого, содержится в геолого-экономических оценках и горных проектах, которые в любом случае выполняются. Кроме того, лучше один раз произвести сложный расчет ставки, чем в каждом налоговом периоде в течение ряда лет производить сложные расчеты налоговых обязательств и контролировать правильность начисления налога.

Используемая в настоящее время в Украине налоговая база платы за недра для большинства видов полезных ископаемых была скопирована из российского законодательства и представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых. Эта налоговая база, а также другие особенности налогового законодательства, в настоящее время регулирующего взимание платы за недра, являющиеся уже украинским ноу-хау, крайне неудачны.

Налоговая база валового роялти должна зависеть от количества или стоимости добытых минеральных ресурсов, поскольку общество передает недропользователю именно их, вне зависимости от того, как они в дальнейшем используются (перерабатываются, продаются, используются на собственные нужды, складываются в отвалы, теряются в технологическом процессе и т.д.). Исключение составляют случаи, когда часть добытых полезных ископаемых принадлежит обществу в соответствии с договорами о разделе продукции.

Вместе с тем особенности горного производства таковы, что точно измерить натуральные объемы добычи обычно достаточно сложно и делается это весьма приблизительно, а показатель стоимости добытых полезных ископаемых вообще отсутствует в бухгалтерском и налоговом учете. То есть при использовании этой налоговой базы неизбежно возникают существенные проблемы, связанные с тем, что нужно каким-то образом точно измерять натуральные объемы производства и придумывать методы расчета стоимости добытых полезных ископаемых. При этом для определения их стоимости в ряде случаев нельзя использовать фактические цены продаж, поскольку продаются не добытые полезные ископаемые, а продукты их переработки. То есть для определения стоимости минеральных ресурсов (их цен) в целях налогообложения во многих случаях нужно использовать аналоги либо расчетные цены. Аналоги зачастую подобрать достаточно сложно, поскольку единые стандарты качества продукции в горной промышленности по большинству видов полезных ископаемых отсутствуют, условия поставки тоже разные, а соответственно и конкретные цены контрактов могут сильно различаться. К тому же для определения расчетных цен требуются соответствующая методика и дополнительные расходы, связанные с их расчетом, контролем и т.д.

Все это неизбежно сильно усложняет налоговое законодательство и лишает данный вид роялти его основного преимущества – простоты и низких издержек администрирования. Причем при определении налоговых обязательств всегда будут возникать разночтения, связанные как с правильностью измерения натуральных объемов добычи, так и с тем, что сложно разработать однозначную методику определения расчетных цен. Все это создает, с одной стороны, условия для занижения налоговых обязательств, а с другой – для роста коррупции в процессе налогообложения.

К этому еще добавляются особенности украинского законодательства, в соответствии с которыми для целей налогообложения, во-первых, необходимо выбрать большую из двух цен на минеральные ресурсы: фактической цены их реализации в соответствующем налоговом периоде или расчетной цены. Таким образом, в отличие от российского законодательства, в соответствии с которым для расчета налоговых обязательств может быть выбрана любая из этих цен, в украинском законодательстве расчетные цены необходимо определять всегда. Во-вторых, в соответствии с методикой определения расчетных цен возникает необходимость считать себестоимость или затраты на добычу, которые отличаются от операционных затрат и представляют собой показатель, не использующийся в официальной статистике, бухгалтерском и налоговом учете. То есть для определения налоговых обязательств по плате за недра в Украине необходимо считать затраты, причем не в соответствии со стандартами бухгалтерского или налогового учета, а по специальной методике. Это лишает данный вид роялти его основного преимущества в сравнении с роялти на чистую прибыль, а именно отсутствия необходимости расчета затрат при определении налоговых обязательств, и даже делает его более сложным, чем некоторые налоги на чистую прибыль, в процессе взимания которых используется налоговая база стандартного налога на прибыль и прогрессивная шкала ставок.

Никакой необходимости использовать такую налоговую базу нет, поскольку налоговой базой валовых стоимостных роялти может также выступать товарная продукция, валовой доход от реализации продукции горной компании, а также выручка от реализации.

Все эти показатели не сильно отличаются от стоимости добытых полезных ископаемых, в случаях, если они отгружаются потребителям без переработки (обогащения). Разница, во-первых, может быть в том, что небольшая часть некоторых видов полезных ископаемых (обычно топливно-энергетических) может использоваться на собственные нужды. Но этим можно пренебречь или предусмотреть их включение в налоговую базу. Во-вторых, в зависимости от используемой налоговой базы несколько изменятся сроки поступления рентных налогов в бюджет, что также несущественно. Рентные налоги не составляют и, видимо, в ближайшее время (даже если предлагаемые реформы будут проведены) не будут составлять значительную часть доходов сводного бюджета. Поэтому некоторая задержка их поступлений в связи с изменением налоговой базы не может существенно сказаться на его состоянии.

Если же горные компании производят переработку добытых полезных ископаемых, стоимость продукции в сравнении со стоимостью добытого полезного ископаемого меняется. Но, облагая рентным налогом не стоимость добычи, а стоимость произведенной продукции, можно обеспечить те же налоговые поступления (изъятие той же части горной ренты), просто изменив его ставку. Поскольку ставку все равно нужно рассчитывать для каждого месторождения (горного проекта) в отдельности, то не составляет особой проблемы рассчитать ее в процентах к стоимости товарной, реализованной продукции, выручки от реализации и т.д. Геолого-экономическая оценка и проекты разработки месторождений, на основе данных которых должны проводиться расчеты ставок, включают сведения о том, какая продукция будет производиться, по каким ценам она будет продаваться и каковы будут расходы, связанные с ее производством и реализацией. Поэтому расчет ставки по определенному горному проекту в процентах от этих показателей не является более сложной проблемой, чем расчет ставки в процентах от стоимости добычи. Если в процессе разработки месторождения виды производимой продукции будут меняться, пересмотр ставок может не производиться, поскольку это обычно не связано с существенным изменением стоимостных объемов производства, а следовательно, и не скажется на объеме налоговых поступлений. Но даже если в результате изменений видов выпускаемой продукции ее стоимость и прибыль компании зна-

чительно вырастет, увеличивать ставки роялти тоже нет оснований, поскольку этот рост будет обусловлен в основном не горной рентой, а дополнительными инвестициями и, возможно, инновациями.

Очевидным преимуществом данных налоговых баз является то, что соответствующие показатели в отличие от стоимости добычи используются в бухгалтерском, а некоторые – и в налоговом учете, в связи с чем нет необходимости считать и контролировать их отдельно в каждом налоговом периоде.

Вместе с тем между выручкой, доходом от реализации продукции и товарной продукцией также существуют различия с позиций администрирования. Товарная продукция действительно является показателем, который предусмотрен бухгалтерским учетом и статистической отчетностью. Однако в отличие от выручки и валового дохода от реализации продукции этот показатель прямо не используется в налоговом учете и отчетности и не контролируется налоговыми органами. Поэтому его использование в качестве налоговой базы роялти неизбежно увеличит сложность налогового законодательства и издержки, связанные с его администрированием [4; 8].

Выбор в качестве налоговой базы роялти выручки также является худшим вариантом в сравнении с доходом от реализации продукции (во всяком случае, для государства), хотя бы потому, что момент признания дохода обычно наступает раньше, чем момент получения денег за проданную продукцию. То есть дисконтированная величина бюджетных поступлений во втором случае будет больше, чем в первом. Кроме того, при использовании в качестве налоговой базы выручки имеется больше возможностей занижать налоговые обязательства путем отложения момента уплаты налога.

Таким образом, в Украине следует использовать роялти на валовые или скорректированные доходы, которые значительно проще, дешевле в администрировании и от уплаты которых достаточно сложно уклониться. Если предоставить горным компаниям возможности беспрепятственного перенесения убытков при налогообложении прибыли, это позволит несколько нивелировать главный недостаток роялти на валовые и скорректированные доходы, а именно их независимость от прибыли, приводящей к тому, что в периоды, когда компании несут убытки, данные виды роялти их увеличивают.

Наиболее целесообразным вариантом налоговой базы роялти в условиях Украины является валовой доход от реализации продукции. Причем следует, как и в ныне действующем законодательстве, принять, что налоговой базой роялти будет доход на условиях франко-склад добывающей компании, а в случае, если цены на продукцию горной компании установлены на других условиях поставки, предусмотреть исключение из налоговой базы расходов, связанных с передачей продукции потребителю (транспортные, погрузочно-разгрузочные, экспедиционные расходы, расходы по страхованию грузов, оплате таможенных пошлин, сборов и др.), которые включены в цену.

Это позволяет учесть в налоговой базе часть горной ренты, связанной с экономическими особенностями регионов, в которых расположены месторождения (развитие транспортной инфраструктуры, расстояние до основных потребителей и т.д.). То есть в Украине предлагается использовать роялти на скорректированный доход.

Ставки роялти должны быть дифференцированы по месторождениям полезных ископаемых в зависимости от величины горной ренты, которую предполагается получить от продажи продукции, произведенной с использованием добытых минеральных ресурсов за весь период их разработки.

Недостаточно просто рекомендовать или выбрать наиболее эффективный для Украины вид рентного налога, нужно еще и принять такое налоговое законодательство, чтобы он в результате не превратился в нечто противоположное. В этой связи обоснование налоговой базы, ставки и других правил налогообложения роялти следует назвать в качестве перспективных направлений исследований по данной проблеме.

Список использованных источников

1. Otto J.M. Mining Taxation in Developing Countries / J.M. Otto. – UNCTAD. – 2000. – November. – 19 p.
2. Conrad R.F. Taxation of mineral resources / R.F. Conrad, R.B. Hool. – Toronto: Lexington Books, 1980. – 109 p.
3. Parsons B. Comparative mining tax regimes: a summary of objectives, types and best practices / B. Parsons. – Global Mining Group, 1998. – 12 p.
4. Міщенко В.С. Глобальний і національний вимір трансформаційних процесів у мінерально-сировинній сфері України / В.С. Міщенко; заг. ред. В.М. Шестопалова. – К.: РВПС України НАН України, 2009. – 84 с.
5. Голуб А. Проблемы изъятия рентных доходов / А. Голуб, А. Маркандия, Е. Струкова // Вопросы экономики. – 1998. – №6. – С. 148-159.
6. Соколов В.В. Природопользование в США и Канаде: экономические аспекты / В.В. Соколов. – М.: Наука, 1990. – 160 с.
7. Решетилова Т.Б. Горная рента в механизме хозяйствования корпораций (на примере угольной промышленности): дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.07.01 / Т.Б. Решетилова. – Донецк, 1988. – 425 с.
8. Реструктуризація мінерально-сировинної бази України та її інформаційне забезпечення / [С.О. Довгий, В.М. Шестопалов, М.М. Коржнев та ін.]. – К.: Наук. думка, 2007. – 347 с.
9. Андрієвський І.Д. Реформування економічного механізму користування надрами: регулятора економічної, екологічної та соціальної безпеки країни: монографія / І.Д. Андрієвський, М.М. Коржнев, П.І. Пономаренко. – К.: ВПЦ "Київський університет", 2005. – 195 с.

Статья поступила в редакцию 24.10.2013 г.