

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Л.Н. РАССУЖДАЙ, к.э.н., с.н.с.,

И.В. ФОКИНА, к.э.н.,

Д.С. АЛЕШИН,

Институт экономики промышленности НАН Украины

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ И ЗА РУБЕЖОМ

В условиях достижения энергетической стабильности стратегической целью промышленно развитых стран является поддержание энерговооруженности экономики за счет собственных энергетических ресурсов. В Украине основным источником энергетической безопасности является уголь, поэтому политика государственного регулирования направлена на повышение эффективности функционирования угледобывающей отрасли экономики.

Регулирующая роль государства реализуется, прежде всего, посредством политики налогообложения, которая должна способствовать достижению экономического роста и вместе с тем обеспечивать поступление налогов в бюджет. Сформировавшаяся в Украине система налогообложения, в отличие от зарубежной практики, не является эффективной ни с точки зрения создания стимулов для развития производства, ни с точки зрения извлечения налогов в бюджет. Вместе с тем мировой опыт свидетельствует о том, что одним из направлений обеспечения финансовой устойчивости и экономической эффективности является рационально построенная система налогообложения.

Несмотря на признание приоритетности угольной промышленности для экономики Украины предприятия отрасли достаточно продолжительное время остаются в кризисном финансовом состоянии, что находится в области повышенного внимания украинских ученых и практиков. Общеотраслевым вопросам реформирования и развития, а также государственного регулирования в контексте вступления Украины в ВТО посвящены работы А.И. Амоши, А.И. Кабанова, Л.Л. Стариченко [1; 2; 3], решению проблем финансового оздоров-

ления и инвестиционной привлекательности посредством снижения налоговой нагрузки – работы Л.В. Байсарова и Ю.П. Яценко [4; 5, с. 97], однако единой концепции стабилизации отрасли посредством реформирования системы налогообложения Украины не разработано. Поэтому целью настоящей статьи является обоснование подходов к оптимизации налогообложения предприятий угольной промышленности Украины с учетом мирового опыта. Для достижения указанной цели необходимо оценить общемировое состояние угольной промышленности; проанализировать правовое регулирование отношений недропользования в зарубежных странах; исследовать особенности налогообложения предприятий-недропользователей в отдельных странах мира и выявить общие черты с налоговым регулированием в Украине.

Рост мирового потребления электроэнергии повышает роль угля в энергетике, это, прежде всего, обусловлено низким уровнем цен на угольную продукцию относительно других энергоносителей, а также значительными мировыми промышленными запасами угля в мире, которые расположены в политически стабильных регионах и по оценкам специалистов [6] в настоящее время составляют 1065 млрд. т. Лидирующее положение по объемам разведанных промышленных запасов угля занимают США (24 %), в России сосредоточено 18 %, в Китае – 11%, на Индию, Австралию, Германию и ЮАР приходится в общей сложности 27% промышленных запасов, Украина занимает восьмое место, и ее доля в мировых запасах угля составляет 3%.

© Л.Н. Рассуждай, И.В. Фокина,
Д.С. Алешин, 2007

Правовое регулирование отношений недропользования в зарубежных странах, прежде всего, зависит от их государственного устройства. В странах с федеративным устройством наряду с федеральным законодательством действуют законы субъектов федерации, в унитарных государствах основу правового регулирования составляют единые акты органов государственной власти. По данным аналитиков [7] на федеральном уровне в США горные отношения регулирует Горный закон (1872 г.), значительная часть норм которого сосредоточена также и на уровне штатов. Также с учетом федеративного устройства построено законодательство Канады и Австралии, согласно которому каждый штат или провинция имеют свои горные законы.

Горное право в Англии с практической точки зрения является весьма эффективным и гибким государственно-ориентированным инструментом регулирования, хотя оно в полной мере не кодифицировано. Там действует Закон о добыче нефти (1934 г.) и Закон о континентальном шельфе (1964 г.).

В Германии действует Горный закон (1980 г.), который является основным законом, базирующемся на административном праве. Основным нормативно-правовым актом, регулирующим отношения в сфере недропользования в Китае, является Закон о минеральных ресурсах (1986 г.).

Горное законодательство стран Латинской Америки развивается по пути создания кодифицированных горных законов и специальных законов, регулирующих добычу углеводородов. Страны Восточной Европы создали новые, во многом схожие между собой системы законодательства о недрах, в основе которых лежит государственная собственность на недра, при этом предоставление права пользования участками недр осуществляется на основе лицензий на геологическое изучение и концессий на разработку месторождений полезных ископаемых.

Недропользование в Российской Федерации регулируется рядом нормативно-правовых актов, центральное место среди которых занимает Закон о недрах (1992 г.).

В Украине предоставление недр в пользование осуществляется на основании Кодекса о недрах (1994 г.), Горного закона Украины (1999 г.), Закона Украины о нефти и газе (2001 г.).

В большинстве зарубежных стран недра находятся в государственной собственности, и право на их использование может предоставляться на разрешительной (лицензии, патенты) или договорной основе (концессии, соглашения о разделе продукции, контракты). Главной чертой при любой системе предоставления прав на пользование недрами является их платность. Плата за пользование недрами может взиматься посредством налогов, в качестве неналоговых методов изъятия природной ренты (разницы между стоимостью добытой продукции и расходами на ее добычу) выступают соглашения о разделе продукции. При налоговых методах изъятия ренты преобладают прямые налоги, связанные непосредственно с недропользователями, однако существует практика и косвенного налогообложения потребителей природной продукции.

Как показали проведенные исследования, бонусы, ренталис и роялти – основные платежи в мировой добывающей промышленности. Причем бонусы, выступая в качестве разового платежа, изымаемого в момент передачи прав на разработку, служат механизмом присвоения экономической ренты еще до начала получения прибыли недропользователями. Ренталис (арендная плата) также не зависит от наличия прибыли, его величина связана с размером арендуемой территории.

В мировой практике налогообложения добывающих отраслей наиболее распространенным налогом является роялти – плата за право разработки и добычи природных ресурсов, определяемая как процент отчислений от объемов извлекаемых предприятием полезных ископаемых (или их стоимости). Роялти выплачивается независимо от прибыльности компаний, что выступает основным его недостатком, и выплачивается с самого начала производства. Этот платеж легко контролируется и гарантированно приносит доход государ-

ству.

В США за право пользования недрами взимается роялти, который составляет для континентальных месторождений 1/8, а для шельфовых – 1/6 выручки от добытых углеводородов [7]. Право на разработку месторождений предоставляется в США на основе арендных договоров, арендная плата за пользование недрами взимается исходя из стоимости запасов полезных ископаемых. Предварительно для проведения поисково-разведочных работ приобретается платная лицензия. За право на проведение поисковых и разведочных работ на определенной территории компании осуществляют арендные платежи (ренталс) в размере 741 доллар за 1 кв. км в течение первых пяти лет и 1235 долларов за 1 кв.км. после пяти лет. В отдельных случаях после обнаружения промышленных запасов полезного ископаемого проводятся торги по величине бонуса, размер которого устанавливается с учетом оценки перспектив участка. Наряду с указанными платежами недропользователи США уплачивают налог на прибыль, федеральная ставка которого составляет 35 %.

В Китае недра передаются в пользование как на основе лицензий, так и на договорной основе. Причем лицензии выдаются отдельно на проведение геологоразведочных работ и на добычу полезных ископаемых. Аналогичным образом производится и оплата. Предельная площадь участков недр (блоков) для ведения разведочных работ на уголь составляет – 200 базовых блоков. Один базовый блок составляет 1 минуту долготы и 1 минуту широты. При получении лицензии на разработку месторождения недропользователь уплачивает регистрационный сбор, налог на право разработки месторождения (ренталс) и в случае, когда месторождение открыто за счет государственных средств – компенсационный сбор (бонус).

Налоговым законодательством Китая при пользовании недрами предусмотрена уплата ресурсных платежей, включая ресурсный налог (роялти) и земельный налог. Ставки роялти дифференцированы по видам минеральных ресурсов, а сумма налога

рассчитывается как произведение объема добытого минерального сырья и ставки налога. Примечательно, что в Китае предусмотрены некоторые послабления в налогообложении, связанные с месторасположением полезных ископаемых, то есть налоги (ренталс и роялти) могут быть уменьшены при добыче в приграничных и бедных районах, а также при добыче сырья, в котором есть острая государственная необходимость.

По аналогии с роялти построен российский налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), введение которого заменило плату за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и стабильный газовый конденсат. Налогообложению подлежит объем добытых полезных ископаемых. Стоимостная оценка полезных ископаемых осуществляется на основе использования средней цены реализации, НДПИ исчисляется в процентах к выручке от реализации, и при этом, по свидетельству российских экономистов [8, с. 81], величина ренты колеблется в зависимости от объективных условий, в которых происходит разработка месторождений.

Действующая украинская система платежей за пользование недрами при добыче полезных ископаемых несет в себе черты зарубежного налога на добычу. В соответствии с п. 3 Порядка [9, с. 108] объектом вышеуказанных платежей выступает объем фактически погашенных в недрах балансовых и внебалансовых запасов (объем добытых) полезных ископаемых, то есть валовая выручка. Применяемая форма платежей за использование недр не учитывает факт прибыльности предприятия, так как выступает в виде налога на производство. Основное осложнение в области налогового регулирования использования недр при добыче угля связано с отсутствием в налоговом законодательстве Украины специальных положений, определяющих понятие, плательщиков ренты, базу налогообложения, ставки и порядок внесения рентной платы в бюджет.

Система налоговых и неналоговых платежей Украины в сфере недропользо-

вания включает наряду с платой за пользование недрами отчисления за геологоразведочные работы, а также плату за загрязнение окружающей природной среды. Нормативное обеспечение их взимания характеризуется трехуровневой структурой нормативно-правовых актов: законами Украины, постановлениями Кабинета Министров Украины, а также инструкциями министерств и ведомств.

Концепция реформирования налоговой системы Украины [10] вносит незначительные изменения в налогообложение рентаобразующих отраслей. Введение рентных платежей планируется на все виды полезных ископаемых, их структура будет состоять из абсолютной ренты, размер которой не зависит от результатов хозяйственной деятельности предприятий-недропользователей, и дифференциальной ренты, предусматривающей установление дополнительной платы за использование лучших, более продуктивных природных ресурсов. Предлагаемая разработчиками система рентных платежей является по сути аналогом платы за использование недр и налога на прибыль, изменения прослеживаются лишь в терминологии, она не учитывает состояние и конкретные особенности угольных месторождений, а также меры по налоговому стимулированию.

Между тем в США для поддержания отраслей добывающей промышленности используется налоговая скидка на истощение недр, которая позволяет снижать налог на прибыль корпораций, работающих в этих отраслях. Скидка не должна уменьшать величины налога более чем на 50% [11, с. 16].

В качестве поддержки угольной промышленности Германии [12, с. 47] до 1995 г. служила система реализации угля отечественным потребителям не по ценам, сложившимся на мировом рынке, а по "применяемой цене". Возникшие вследствие этих расчетов убытки для электростанций покрывались через специальный субвенционный фонд при правительстве, сформированный за счет взимания "угольного пфеннига" – дополнительного налога на потребителей электроэнергии.

В Японии также введен налог на потребление угля для производства электроэнергии с целью финансирования мероприятий, направленных на уменьшение выбросов в атмосферу [13]. В США также за каждую короткую тонну (907,18 кг) выбросов SO₂ в атмосферу электростанции должны заплатить 880 дол. [14].

Снижение ставок налога на импорт энергетических углей в Китае направлено на сокращение производственных затрат энергетических компаний. Ожидается снижение налога на импорт угля на 2% от 6%, действующих в настоящее время, результатом которого, в свою очередь, станет увеличение импорта энергетического угля из Индонезии и Австралии [14]. В этой связи необходимо подчеркнуть, что отмеченные меры снижения производственных затрат, связанных с использованием угля для энергетических компаний, учитывают снижение затрат для самих угольных компаний лишь в некоторой степени. Однако, сокращение производственных затрат на уголь приведет к снижению цены на него и, в свою очередь, к снижению затрат на производство электроэнергии.

В Австралии система налогообложения производителей угля предусматривает взимание дифференцированного процента от цены 1 т проданного угля, который зависит от способа добычи. Для глубоких шахт – 5%, для остальных – 6%, для разрезов – 7 % [15].

Во Франции и Испании приняты законы о поддержании горного дела, необходимого по мере углубления разработок и в случае отдаленности перерабатывающих предприятий от месторождений. В Испании не облагаются налогом расходы на поиск, разведку, улучшение условий труда и технологии эксплуатации месторождений, на повышение качества продукции, а также расходы, связанные с амортизацией ресурсов и истощением недр. Льготы по фактору истощения рудного месторождения определяются в Испании двумя способами: либо на 30 % снижается облагаемая налогом сумма прибыли, либо 15 % стоимости продаж полезных ископаемых исключается из расчета налогооблагаемых сумм [16, с.

107].

Кодексом України "О недрах" декларирована скидка за исчерпание недр [17, с. 1109] при добыче дефицитных полезных ископаемых при низкой экономической эффективности месторождений, а также остаточных запасов полезных ископаемых низкого качества, однако налоговым законодательством ее применение не предусмотрено.

При разработке энергетической стратегии основными проблемами в приоритетном выборе угля относительно других источников энергии остаются экологические условия его использования. В мировой угольной промышленности предъявляются высокие требования к повышению экологичности угольного производства, свидетельством тому служит создание Киотского протокола к Рамочной Конвенции ООН об изменении климата, цель которого состоит в ограничении и снижении выбросов парниковых газов до 2012 года. Для стран, ратифицировавших Киотский протокол, в том числе и для Украины, возникла необходимость разработки экологических проектов, которые должны способствовать внедрению технологий, позволяющих снизить количество выбросов вредных компонентов (двуокиси углерода, двуокиси серы, окиси азота и проч.) в атмосферу. В этой связи перед учеными стоит вопрос, как при увеличении потребления угля электростанциями одновременно снизить выбросы вредных веществ.

В развитых угледобывающих странах начинают набирать обороты технологические процессы очистки угля, направленные на сохранение его ведущей роли в производстве электроэнергии и стимулирование спроса на него. В перспективе в США на эти цели предполагается израсходовать не менее 2 млрд. долл., в том числе 281 млн. долл. в бюджете 2007 г. В рамках уже начатого в этом направлении проекта "Генерация будущего" предусмотрено выделение 54 млн. долл. на строительство экспериментальной безотходной угольной электростанции, обеспечивающей полное улавливание выбросов двуокиси углерода и безопасное подземное захоронение всех

вредных отходов [18, с. 36].

Решающий шаг по более активному применению угля был сделан и на немецких электростанциях благодаря разработке новых технологий его использования, при которых предложено строить электростанции прямо на угольных разрезах с применением новых конструктивных материалов и электростатических фильтров. Новыми и перспективными методами сжигания угля в Германии считаются низкотемпературное сжигание твердого топлива в вихревых топках и газификация угля [19].

Главной проблемой при разработке и осуществлении экологических проектов остается их финансовое обеспечение. Однако при создании действенных национальных механизмов Киотского протокола, он может стать стимулом для привлечения дополнительных инвестиций и модернизации всей энергетики Украины. Развитые и развивающиеся страны согласно Киотскому протоколу могут не только реализовывать излишки квот на загрязнения, но и совместно осуществлять проекты по снижению выбросов парниковых газов в атмосферу на территории одной из стран, а затем делить полученный эффект. Необходимость создания таких проектов "совместного осуществления" обусловлена тем, что в развитых зарубежных странах возможности энергоэффективности использованы в максимальной степени, тогда как в Украине нет.

Стимулом для оживления инвестиционно-инновационной активности в угольной отрасли должна выступить система налогообложения. В этой связи нельзя не отметить, что Концепцией реформирования системы налогообложения Украины [10] предусматривается введение инвестиционно-инновационного налогового кредита по налогу на прибыль предприятий, финансирующих инновационные и инвестиционные проекты, то есть налоговые обязательства по налогу на прибыль уменьшаются на величину расходов текущего налогового периода, направленных на такое финансирование.

Разработка экологических проектов для угольной промышленности должна

осуществляться на основании конкурсов на разработку экологических проектов, которые в свою очередь не должны строиться на основе перехода к другому более экологически чистому виду топлива.

По результатам исследования можно сделать такие выводы:

1. В пользу применения угля в мировой энергетике свидетельствует ряд факторов: обеспеченность мировой экономики запасами угля на долгосрочную перспективу; низкие цены на уголь сравнительно с альтернативными источниками энергии; достаточно широкое географическое размещение угольных месторождений на территориях с относительно стабильной политической ситуацией. Во всех добывающих странах мира существует законодательство, регулирующее добычу полезных ископаемых. В отдельных странах, включая Украину, это законодательство кодифицировано.

2. Как показал зарубежный опыт, плата за предоставление недр в пользование изымается государством в два этапа: при разведке месторождений и при последующей добыче полезных ископаемых. На первоначальном этапе рента изымается посредством бонусов, рента, а в процессе эксплуатации – роялти, налогов и при добыче нефти – раздела продукции. При налогообложении угледобычи в Украине отсутствуют положения, определяющие и регулирующие порядок изъятия ренты.

3. В Украине и за рубежом кроме специальных налогов недропользователи уплачивают налог на прибыль. Особенно чувствительны налогоплательщики к платежам типа роялти (налог на добычу полезных ископаемых и проч.), так как его величина прямо пропорциональна валовому доходу. Для государства этот платеж, напротив, наиболее выгоден, поскольку дает гарантию получения дохода уже на ранних стадиях добычи.

4. В ряде угледобывающих стран законодательством предусмотрены льготы для поддержания добывающей промышленности, но в Украине практика применения льгот при добыче угля отсутствует.

5. В зарубежной угольной промыш-

ленности предъявляются достаточно высокие требования к повышению экологичности угольного производства. Общегосударственные экологические расходы во многих странах, включая Украину, покрываются посредством экономических инструментов, в числе которых различные сборы за загрязнения окружающей природной среды, которые аккумулируются в экологических фондах.

6. Решением проблемы введения современных технологий очистки угля и финансового обеспечения инновационных проектов во многих странах служит система налогообложения, предусматривающая льготы для предприятий, внедряющих "чистые" технологии. Вследствие низкого уровня инвестиционной активности в угольной промышленности Украины процесс внедрения таких технологий происходит замедленными темпами, несмотря на то, что Украина усилила свое экологическое законодательство с принятием законов о ратификации Киотского протокола к Рамочной Конвенции ООН об изменении климата.

Таким образом, оптимизацию налогообложения предприятий угольной промышленности Украины необходимо проводить с учетом зарубежного опыта, в перспективе акцентируя особое внимание на упрощении налогообложения производства добычи угля и разработке системы налоговых льгот для предприятий, повышающих экологичность угольного производства.

Литература

1. Амоша А.И., Стариченко Л.Л. Государственная поддержка угольной промышленности Украины в свете требований Всемирной торговой организации и Европейского союза // Старопромислові регіони Західної і Східної Європи в умовах інтеграції. – Донецьк: ДонНУ. – 2003. – С. 37-41.
2. Амоша О.І., Кабанов А.І., Стариченко Л.Л. Перспективи розвитку та реформування вітчизняної вугільної промисловості на фоні світових тенденцій / НАН України.

Ин-т економіки промисловості. – Донецьк. – 2005. – 32 с.

3. Амоша А., Кабанов А., Стариченко Л. Особенности и ориентиры развития угледобычи в Украине: некоторые параллели с российским опытом // Энергетическая политика Украины. – 2005. – № 12. – С. 42-51.

4. Байсаров Л.В. Некоторые аспекты развития угольной отрасли и ее законодательного поля // Уголь Украины. – 2002. – № 11. – С. 3-5.

5. Яценко Ю.П. Политика финансово-экономического регулирования и финансирования угольной промышленности из государственного бюджета // Економіка промисловості. – 2001. – № 1. – С. 93-99.

6. Топливо-энергетические ресурсы. Уголь // режим доступа: www.geology.ru

7. Режим доступа: <http://www.duma.gov.ru>

8. Колесник М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России // Вопросы экономики. – 2003. – №6. – С. 78-87.

9. Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.97 р. № 1014 // Зібрання законодавства України. – 1997. – № 11. – Ст. 537.

10. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р "Про

схвалення Концепції реформування податкової системи" // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – Ст. 481. – С. 26-35.

11. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

12. Иванов П.Н. Угольная промышленность Германии // Уголь Украины. – 1995. – № 9. – С. 45-48.

13. Зарубежная панорама // Уголь. – 2003. – № 11. – С. 57.

14. Зарубежная панорама // Уголь. – 2006. – № 2. – С. 68.

15. Зарубежная угольная панорама // Сбойка. – 2005. – № 3. – С. 17.

16. Соколов В.М. Горная рента и горно-рудная промышленность России // ЭКО. – 1999. – № 8. – С. 99-116.

17. Кодекс України про надра від 27.07.1994 р. № 132 / 94 – ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – Ст. 340.

18. Гардаш С.В. Структура топливно-энергетического баланса США и проблемы энергетической безопасности // США-Канада. – 2006. – № 8. – С. 21-39.

19. Никифоров О. Без угля немцам не обойтись // Независимая газета. – Режим доступа: http://www.ng.ru/energy/2006-11-14/13_coal.html.

Статья поступила в редакцию 11.06.2007