

УДК 336.228.326

О. В. Музиченко,
старший викладач кафедри міжнародних фінансів,
Український державний університет фінансів та міжнародної
торгівлі

СВІТОВИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ ЗАМІНИ СУКУПНОСТІ ПОДАТКІВ РОЗПОДІЛОМ ПРОДУКЦІЇ

Визначені особливості застосування спеціального податкового режиму заміни сукупності податків розподілом продукції в податкових системах зарубіжних країн.

Certain the features of a special tax regime for the replacement of aggregate tax production sharing in the tax systems of foreign countries.

Ключові слова: спеціальний податковий режим, угода про розподіл продукції, заміна сукупності податків виробленою продукцією, моделі розподілу виробленої продукції.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дослідження проблем трансформування та вдосконалення національних податкових систем у країнах з перехідними економіками є складним, проте важливим завданням. Виконання такого завдання вимагає критичного осмислення і раціонального використання світового досвіду, існуючих концепцій, методів та інструментарію, за допомогою яких можливо забезпечити ефективне подолання специфічних проблем функціонування податкової системи в умовах трансформації. Підґрунтям на цьому шляху повинно бути глибоке розуміння суті економічних явищ, що виникають при зміні способу функціонування податкової системи, а також точне наукове прогнозування наслідків прийняття конкретних управлінських рішень щодо застосування світового досвіду при вдосконаленні національних податкових систем країн з перехідними економіками.

З урахуванням вищенаведеного стає зрозумілим актуальність теоретико-методологічного узагальнення і розвитку наукового підходу щодо застосування в країнах з перехідними економіками таких інструментів податкової політики, як спеціальні податкові режими.

Серед різноманіття видів спеціальних податкових режимів існує режим, що принципово відрізняється від усіх інших і застосовується тільки у видобувній галузі, для якої головним питанням є залучення інвестицій. Однією з форм залучення довгострокових іноземних інвестицій є відомий у світі механізм, заснований на принципі розподілу виробленої продукції. Угоди про розподіл продукції дозволяють за порівняно короткий проміжок часу залучити масштабні інвестиції в проекти, організовані на видобуток мінеральної сировини. Особлива привабливість такого виду угод для інвесторів полягає у наданні їм сукупності податкових пільг.

Аналіз останніх досліджень і публі-

кацій дозволяє відзначити, що спеціальний податковий режим заміни сукупності податкових платежів розподілом продукції системно не розглядався у працях вітчизняних науковців у якості самостійного об'єкта дослідження, тому зміст поняття "спеціальний податковий режим заміни сукупності податкових платежів розподілом продукції" достатньою мірою не розкритий. У той же час науковці країн СНД цю тему активно досліджують. Так, у дисертаційних роботах А.І. Косолапова [5], В.С. Осмакова [8], О.В. Крилової [6] вона розглядається як в економічній, так і в юридичній площині. Зважаючи на вагомий науковий надбання в дослідженні особливостей застосування в зарубіжних країнах спеціального податкового режиму при виконанні угод про розподіл продукції, залишилась низка невизначених питань як теоретико-методологічного, так і практично-прикладного рівня стосовно використання подібного режиму в податковій системі України з точки зору підвищення її ефективності.

Метою статті є визначення особливостей застосування в податкових системах зарубіжних країн спеціального податкового режиму заміни сукупності податкових платежів розподілом продукції в умовах виконання угод про розподіл продукції.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Дослідження світового досвіду дозволяє виділити щонайменше чотири особливості застосування спеціального податкового режиму заміни сукупності податкових платежів розподілом продукції.

Спеціальний податковий режим при виконанні угод про розподіл продукції широко застосовується, як правило, в країнах, що розвиваються. Країни, що розвиваються, використовують спеціальний податковий режим при виконанні угод про розподіл продукції з метою залучення іноземних інвестицій

у видобувну галузь. Угоди про розподіл продукції є найбільш відомим у світовій практиці інструментом, який створює своєрідні "анклави стабільності" в економічно нестабільних країнах та регіонах. У формі таких угод укладаються майже всі контракти на видобування у Лівії, В'єтнамі, Екваторіальній Гвінеї, Індонезії, Іраку, Катарі, Китаї.

Індонезія і Перу були першими країнами, які наприкінці 1960-х років застосували угоди про розподіл продукції при видобутку вуглеводнів. Третьою країною, що почала використовувати подібні угоди, стала Лівія. Застосування угод про розподіл продукції на самому початку освоєння цими країнами своїх нафтових родовищ було зумовлене слабкістю економік цих країн та відсутністю достатніх коштів для самостійної розробки родовищ або дольової участі в проектах. Тому вони практично в повному обсязі доручали освоєння родовищ іноземним інвесторам, отримуючи при цьому частину видобутої продукції замість усіх належних податків. Угоди, що укладались цими країнами, мали суттєві характерні відмінності, тому в світовій практиці укладення угод про розподіл продукції виділяють три основних моделі: індонезійську, перуанську та лівійську.

У країнах з перехідною економікою застосування спеціального податкового режиму при виконанні угод про розподіл продукції ще не отримало широкого розповсюдження. Починаючи з 1990-х років приклад країн, що розвиваються, почали наслідувати країни з перехідними економіками, в тому числі такі країни СНД, як Азербайджан, Казахстан, Росія, Україна.

Азербайджан. На пострадянському просторі ця республіка має найбільший досвід застосування спеціального режиму оподаткування у видобувній галузі. Угоди про розподіл продукції є основною формою присутності зарубіжних країн у видобутку азербайджанської нафти. Метою таких угод є спрощення податкових взаємовідносин між інвестором та країною — власницею енергоресурсів. Частина інвестора у виробленій продукції оподатковується, а держава набуває право на частину видобутої інвестором прибуткової продукції. Інвестор сплачує податок на прибуток та податок за право користування надрами, інші податки замінюються розподілом продукції. Перша угода, яка отримала назву "контракт сторіччя", була укладена в Азербайджані у 1994 р. Всього Азербайджаном підписано 26 угод про розподіл продукції більш ніж з 30 компаніями з 15 країн світу. Але не всі ці інвестиційні проекти мають успіх. Деякі з них не виправдалися як з економічних, так і з політичних причин. Реально та плідно працюють тільки чотири. Ці проекти повинні забезпечити країні сукупний дохід в обсязі 27—64 млрд дол. США [1].

Казахстан. Оскільки доля участі казахстанського капіталу в розробці великих нафтових родовищ незначна, то найважливішим механізмом отримання доходів від видобутку нафти є оподаткування надрокористувачів. У Казахстані використовуються контракти на надрокористування з різними податковими режимами, в тому числі угоди про розподіл продукції. В процесі набуття досвіду укладення нафтових контрактів держава планомірно вдосконалює податкове законодавство. Економічний ефект від таких змін знайшов прояв у зростанні частки надход-

жень до бюджету від нафтового сектора: від 5% (1999 р.) до 37% (2006 р.) [4].

Всього в Казахстані укладено чотиринадцять угод про розподіл продукції [2]. Переважна більшість таких угод були укладені до 2001 р., коли було введено в дію Податковий кодекс Республіки Казахстан. Тобто податкові положення переважної більшості підписаних країною угод мали індивідуальний характер і не були врегульовані на законодавчому рівні. Така ситуація створювала умови для зловживань і корупції у цій сфері, сприяла ухиленню від сплати податків. Тому наступним кроком Казахстану на шляху вдосконалення законодавчої бази у сфері надрокористування може бути відмова від угод про розподіл продукції з переходом на концесійні контракти. Так, в жовтні 2007 р. на щорічній алматинській конференції "Актуальні питання оподаткування надрокористувачів в Республіці Казахстан", яка проводиться консалтинговою групою KMGSC, TOO KPMG Audit, Міністерство економіки та бюджетного планування (надалі — МEBП) запропонувало відмовитися від укладення в подальшому подібних угод. Представник міністерства заявив, що "оподаткування по угодам про розподіл продукції в республіці вкрай складне і непрозоре внаслідок застосування системи тригерів (показників), які декларативно покликані гарантувати стабільні відрахування надрокористувачів державі, а насправді дозволяють мінімізувати податки. Розміри спеціальних платежів та податків надрокористувачів визначаються при укладенні контракту. І вони можуть бути, за великим рахунком, якими завгодно. Що створює, безперечно, умови для корупції... На даному етапі, коли провідні нафтові компанії, в тому числі іноземні, що працюють у республіці, приєдналися до Ініціативи прозорості у видобувних галузях, а також з урахуванням стратегії входу Казахстану до числа 50 найбільш конкурентноздатних країн, МEBП вносить пропозицію відмови від угод про розподіл продукції як моделі контрактів на надрокористування. В подальшому укладення контрактів доцільно здійснювати на основі концесії" [2]. Проте така відмова не стосується раніше укладених угод, стабільність яких гарантована державою. Раніше укладені угоди повинні діяти до закінчення строку їх дії. Отже, в Казахстані планується запровадження більш жорсткого податкового режиму для надрокористувачів з метою зробити більш прозорими надходження від нафтогазовидобування, знизити корупцію, зменшити кількість "шпарин", що дозволяють ухилятися від сплати податків.

Росія. Володіючи 37 відсотками світових запасів сировини, Росія потребує значних капіталовкладень для їх освоєння та забезпечення потреб як російської, так і світової економіки. А отже, країна вимушена приймати на себе ризики укладення цивільно-правових договорів з інвесторами та надавати їм податкові преференції. Ухвалений в 1995 р. Федеральний закон "Про угоди про розподіл продукції" ввів договірну форму взаємодій між державою (власником надр) і інвестором. Держава гарантує стабільність умов угоди про розподіл продукції, а інвестор зі свого боку зобов'язаний розробляти родовища природних ресурсів, вкладаючи в розробку капітальні вкладення і віддаючи державі час-

тку прибутку. Закон ввів також альтернативний податковий режим, який повинен сприяти розробці нерентабельних, в умовах діючої податкової системи, родовищ, як правило, таких, що знаходяться у складних природно-кліматичних умовах, на континентальному шельфі, у важкодоступних та неосвоєних регіонах.

Податковий кодекс Російської Федерації, введений в дію в 2004 р., визначив систему оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції спеціальним податковим режимом [7]. Всього в Росії укладено чотири угоди, три з яких є діючими: Харягінський проект, "Сахалін-1", "Сахалін-2". Четвертий, Самогдорський проект, зараз призупинений [5]. Але всі вони були укладені до введення в дію Податкового кодексу РФ. У зв'язку з відсутністю нових угод про розподіл продукції, очевидно, що цей режим в Росії майже не застосовується. Практика укладання та виконання угод про розподіл продукції не отримала належного розвитку. Спеціальний податковий режим при виконанні угод про розподіл продукції як інструмент залучення іноземних інвестицій в освоєння нафтогазових ресурсів Росії в даний час не використовується.

Україна. Особливості податкових правовідношень в умовах дії угод про розподіл продукції регулюються Законом України "Про угоди про розподіл продукції", який був прийнятий Верховною Радою України в 1999 р. з метою створення сприятливих умов для інвестування пошуку, розвідки та видобування корисних копалин. Цей Закон регулює відносини, що виникають у процесі укладення та виконання угод про розподіл продукції, визначає основні вимоги до таких угод, а також особливості оподаткування при їх виконанні. Протягом строку дії угоди про розподіл продукції і в межах діяльності, пов'язаної з виконанням цієї угоди, оподаткування здійснюється на пільгових умовах. Стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків і зборів замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором. Віднесення особливого порядку оподаткування видобувної галузі до спеціальних податкових режимів передбачається Проектом Податкового кодексу України. Після введення його в дію такий режим буде запроваджено під назвою "Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції" [10].

У 2006 р. Урядом України був проведений перший відкритий конкурс на право підписання угоди про розподіл продукції, яка буде добуватися в межах Прикерченської ділянки надр континентального шельфу Чорного моря. Ресурси родовища, яке є предметом угоди, оцінюються в 10,8 млрд куб. м. Ділянка площею 12,96 тис. кв. км заходиться в економічній зоні України на відстані 13 км від берегової лінії Керченського півострова [11]. У конкурсі взяли участь 17 компаній з семи країн світу, в тому числі транснаціональні корпорації Shell, Exxon Mobile (США), Alphex One Ltd (Великобританія).

З переможницею конкурсу, компанією "Vanco International Limited", Кабінет Міністрів України 19 жовтня 2007 р. уклав Угоду про розподіл продукції. Термін дії укладеної угоди — тридцять років. За цей час Україна планує отримати інвестицій більш ніж на 15 млрд дол. США для геологічного вивчення і видобування вуглеводнів, а також видо-

бутку понад 200 млн тонн вуглеводнів. Реалізація проекту повинна забезпечити понад 200 млрд грн. додаткових надходжень до бюджету [11]. Однак на сьогоднішній день перший та єдиний укладений в Україні міжнародний інвестиційний договір у вигляді угоди про розподіл продукції не працює. Сторони договору знаходяться у стані затяжної та політизованої суперечки.

Застосування спеціального податкового режиму при виконанні угод про розподіл продукції не є характерним для розвинених країн. У розвинених країнах спеціальні режими оподаткування у видобувній галузі не застосовуються. Податкові правовідносини регулюються законодавством, і ніщо не підлягає переговорам. Перевага віддається ліцензійній та концесійній формі управління надрами. Подібна практика надрокористування розповсюджена в Норвегії, Австралії, США, Великобританії, Канаді та інших розвинених країнах [9].

При оподаткуванні інвесторів використовуються три моделі заміни сукупності податків виробленою продукцією. Як свідчить проведений нами аналіз, у світовій практиці використовуються три моделі заміни сукупності податкових платежів розподілом виробленої продукції: трьохступінчата, двоступінчата та одноступінчата. Ці моделі відрізняються не тільки кількістю послідовних етапів розподілу продукції, а також і структурою розподілу продукції.

Триступінчата заміна сукупності податків розподілом виробленої продукції найбільш розповсюджена і вважається традиційною. Вперше вона була використана в Індонезії, тому отримала назву "Індонезійська". Відповідно до такої моделі, в першу чергу, за рахунок виробленої продукції здійснюється стягнення роялті. Далі із загального обсягу виробленої продукції виділяється компенсаційна продукція, тобто частина продукції, що передається у власність інвестора в рахунок компенсації його витрат, які були здійснені ним у зв'язку із виконанням угоди про розподіл продукції. Частина виробленої продукції, що залишилась після стягнення роялті та виділення компенсаційної продукції, вважається прибутковою продукцією. Вона підлягає подальшому розподілу між державою та інвестором. З частки прибуткової продукції, яка належить інвестору, стягується податок на прибуток. У підсумку сукупний дохід інвестора складається з компенсаційної продукції та частки прибуткової продукції, що залишилась після оподаткування. Сукупний дохід держави складається з отриманої нею частки прибуткової продукції, роялті, а також частини прибуткової продукції, яка передається інвестором державі в рахунок сплати податку на прибуток. У схематичному вигляді модель триступінчатої заміни сукупності податків виробленою продукцією наведено на рис. 1.

Описана модель заміни сукупності податків використовується при укладенні угод про розподіл продукції в Єгипті, Сирії, Анголі, Нігерії, Філіппінах, Малайзії. При цьому контракти, що укладаються в Філіппінах, передбачають заміну сукупності податків не розподілом виробленої продукції, а розподілом доходів. Тобто інвестор здійснює продаж виробленої продукції, а дохід розподіляється між державою та інвестором у

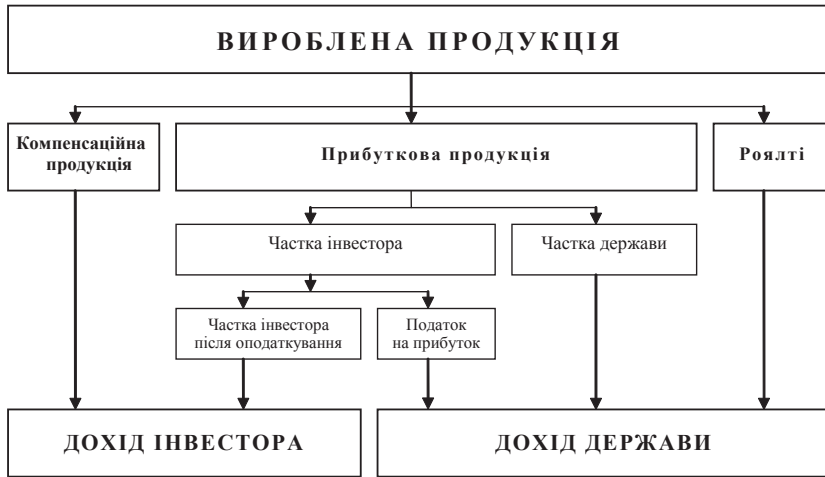


Рис. 1. Триступінчата заміна сукупності податків розподілом продукції

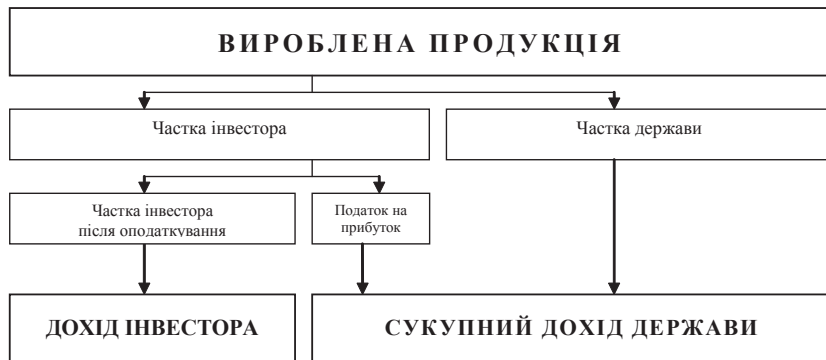


Рис. 2. Двоступінчата заміна сукупності податків розподілом продукції

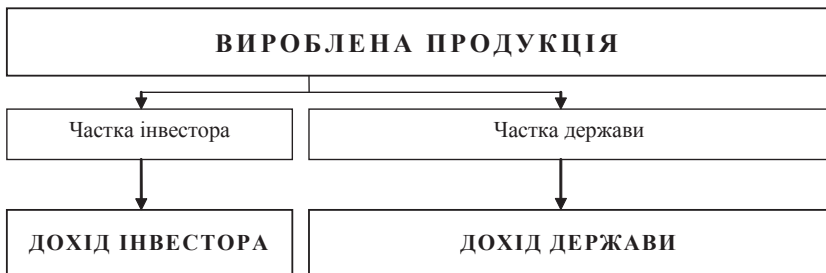


Рис. 3. Одноступінчата заміна сукупності податків розподілом продукції

такої пропорції, в якій здійснювався би розподіл виробленої продукції. Специфічною особливістю малайзійських контрактів є стягнення з інвестора спеціального податку на барелі нафтоприбутку та експортного мита на експортовані барелі нафтоприбутку [3].

Двоступінчата заміна сукупності податків розподілом продукції передбачає поділ виробленої продукції на частку держави та частку інвестора без виділення компенсаційної продукції. При цьому з частки інвестора стягується податок на прибуток. Такий варіант заміни сукупності податків виробленою продукції відомий у світі під назвою "перуанський". У схематичному вигляді модель двоступінчатої заміни сукупності податків розподілом виробленої продукції наведено на рис. 2.

Одноступінчата заміна сукупності податкових платежів розподілом продукції передбачає прямий розподіл продукції без оподаткування частки, що виділяється інвестору (рис. 3). Вся вироблена продукція розділяється у фіксованій пропорції між державою та інвес-

тором. Розподіл видобутку заміною собою для інвестора всі види податків. Така система діє в Лівії, де доля видобутку, що належить державі, встановлена в 81%, а доля інвестора — в 19%, при цьому інвестор звільняється від оподаткування протягом всього строку дії угоди про розподіл продукції [3]. В спеціальній літературі така модель отримала назву "лівійська". У схематичному вигляді модель одноступінчатої заміни сукупності податків розподілом виробленої продукції наведено на рис. 3.

ВИСНОВКИ

Аналіз досвіду застосування спеціальних податкових режимів у зарубіжних країнах дозволяє робити наступні висновки: 1) спеціальний податковий режим заміни сукупності податків розподілом продукції широко застосовується, як правило, в країнах, що розвиваються; 2) в країнах з перехідною економікою застосування спеціального податкового режиму заміни сукупності податків розподілом продукції ще не отримало широкого розповсюдження; 3) в розвинених країнах

спеціальний податковий режим заміни сукупності податків розподілом продукції не застосовується; 3) у світовій практиці при виконанні угод про розподіл продукції використовуються три моделі заміни сукупності податкових платежів розподілом виробленої продукції (трьохступінчата, двоступінчата та одноступінчата), які відрізняються не тільки кількістю послідовних етапів, а також і структурою розподілу продукції.

Література:

1. Байрамов А. Борьба ведущих нефтяных монополий мира за ТЭК Азербайджана/ А.А. Байрамов//Власть. — 2007. — № 1. — С. 54 — 59
2. Джалилова А. Белая бухгалтерия "черного золота"/ Сайт республиканского еженедельника газеты "Новое поколение" [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.np.kz/old/2007/39/index39.html>
3. История соглашений о разделе продукции (СРП) Production Sharing Agreement /Ресурс "Право международной торговли" [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.miripravo.ru/forms/oil/0.htm>
4. Корбозов Е. Фискальные системы в нефтедобыче: международный опыт/ Сайт информационного портала "ЗАКОН.-KZ" [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.zakon.kz/98028-fiskalnye-sistemy-v-neftedobyche.html>
5. Косолапов А.И. Специальные налоговые режимы (теория и практика): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит"/ А.И. Косолапов. — М., 2007. — 48 с.
6. Крылова О.В. Налогообложение добычи нефтегазовых ресурсов на континентальном шельфе Российской Федерации: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит"/ В.Г. Пансков. — М.: 2009. — 25 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. N 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. N 117-ФЗ// ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>
8. Осьмаков В.С. Зарубежный опыт реализации нефтегазовых проектов на основе соглашений о разделе продукции (СРП) и возможности его применения в России: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.14 "Международная экономика"/ А.В. Данильцев. — М., 2008. — 20 с.
9. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа/ [С. Синельников, А. Золотарева, Е. Шкробела и др.]; под ред. М. Алексева, С. Синельникова. — М.: ИЭПП, 2000. — № 19 (Серия "Научные Труды"). — Т.2. — 2000. — 503 с.
10. Проект Податкового кодексу України // Офіційний веб-сайт міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=71375
11. Тимошенко має намір переглянути УРП з Вансо щодо освоєння Чорноморського шельфу/ Сайт інформаційного агентства NEWSru.ua [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.newsru.ua/finance/11apr2008/shelf.html>

Стаття надійшла до редакції 15.06.2010 р.