

7. Охріменко В.І. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : [монографія] / В. І. Охріменко. – К. : Логос, 2009. – 388 с.

References

1. Bojčyk I. M. Ekonomika pidpryjemstva : navč. posib. / I. M. Bojčyk. – K. : Atika, 2004. – 480 s.
2. Bondar N. M. Ekonomika pidpryjemstva : navč. posib. / N. M. Bondar. – K. : A.S.K., 2004. – 400 s.
3. Ekonomiczna teorija / [za red. V. O. Bilyka, P. T. Sabluka]. – K. : NNC IAE, 2004. – 952 s.
4. Luk'janova V.V. Adaptacija funkcionuvannya pidpryjemstva do ryzyku u nestabil'nomu rynkovomu seredovyšči / V.V. Lukjanova // Ekonomični nauky. Serija «Oblik i finansy». Zb. nauk. pr. Luc'kyj nacional'nyj texničnyj universytet. – Vypusk 7 (25), Č. 2 – Luc'k. – 2010 – S. 207-215.
5. Momot L. V. Teoretyčni osnovy klasyfikaciji vytrat ta osoblyvosti formuvannya procesu pryjnjattja upravlins'kyx rišen' (zarubižnyj i vitčyznanyj dosvid) / L. V. Momot // Nauk. pr. Nac. un-tu xarč. tehnolohij. – 2005. – # 17. – S. 17-19. – Bibliohr.: 9 nazv. – ukr.
6. O. Nahornjuk Teoretyko-metodolohični osnovy formuvannya vyrobnyčyx vytrat / O. Nahornjuk // Žurnal «Ahrarna ekonomika» 2011, t. 5, # 1-4.
7. Oxrimenko V. I. Vytraty ta sobivartist' sil's'kohospodars'koji produkciji v rehuljuvanni ekonomičnyx vidnosyn sil's'kohospodars'kyx pidpryjemstv : monohrafija / V. I. Oxrimenko. – K. : Logos, 2009. – 388 s.

Надійшла 11.01.2014; рецензент: д. е. н. Скидан О. В.

УДК 330.1:338.4

Н. В. ЖИКАЛЯК

Государственное региональное геологическое предприятие "Донецкгеология", г. Артёмовск

ВЫБОР МЕТОДА РАСЧЁТА СТАВОК ПЛАТЫ ЗА НЕДРА ПРИ ДОБЫЧЕ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

В статье обоснован выбор метода расчёта ставок платы за недра при добыче полезных ископаемых, разработан на этой основе порядок специального рентного налогообложения горных компаний Украины в процессе добычи и первичной переработки минеральных ресурсов. Проведён критический анализ подходов к расчёту платы за недра при добыче полезных ископаемых. Обосновано использование роялти в процентах от скорректированного дохода, налоговой базой которого является валовой доход от реализации продукции горной компании без учёта затрат, связанных с поставкой её потребителю; предложена дифференциация ставок роялти по каждому передаваемому недропользователям месторождению (участку земли и недр) в целях исследовательско-промышленной разработки и добычи минеральных ресурсов.

Ключевые слова: плата за недра, минеральные ресурсы, ставка, рентное налогообложение.

N. V. ZHYKALYAK

State Regional Geological Enterprise "Donetskgeologiya", Artyomovsk

CHOICE OF ROYALTY RATES CALCULATION METHOD IN MINING

The choice of royalty rates calculation method in mining, the order of the special rent taxation of mining companies in Ukraine during the extraction and primary processing of mineral resources are grounded. A critical analysis of approaches to the calculation of royalty in mining is given. It is shown that the methods used in Ukraine does not allow to correctly determine the amount of royalty rates, reasonable suggestions on how to calculate the royalty rates to be developed. It is proved that the allocation in the accounting profits of mining rents to calculate this based on the royalty rate should be guided not by a variety of mathematical relationships, and then, what rate of return can be considered acceptable for investors of mining companies with the risk factors associated with objective features of the mountain activities and field as well as institutional conditions of its development. The use of royalty as a percentage of adjusted income, the tax base is the gross income from the sale of mining companies, excluding costs associated with the delivery to the consumer; differentiated royalty rates for each transmitted subsoil users deposits (areas of land and mineral resources) to research and commercial development and extraction of mineral resources are grounded.

Keywords: fee for mineral resources, mineral resources, rate, rent taxation

Введение

Деятельность добывающей промышленности связана с использованием больших объёмов минеральных ресурсов. В этой связи особую значимость представляют вопросы государственного регулирования рентных отношений, определяющих необходимость платы обществу за использование принадлежащих ему недр. В качестве задач рентной политики некоторыми украинскими учёными выдвигается разработка форм и методов исчисления рентной составляющей доходов, экономической модели расчёта горной ренты в рамках стоимостной оценки месторождений, определение уровня максимально целесообразного изъятия ренты во всех сферах и на всех стадиях её создания [1, с. 11]. Постановка этой задачи в 2003 г. (году принятия Налогового кодекса Украины) позволяет сделать вывод, что формы и методы исчисления ренты и расчёта на этой основе ставок платы за недра (роялти) на тот момент в Украине ещё не были разработаны. Вместе с тем метод определения ставок роялти имеет

первостепенное значение, поскольку от того, насколько правильно они посчитаны, зависит объём соответствующих поступлений в бюджет, влияние этого налога на эффективность горной деятельности, а также справедливость налогообложения горного сектора.

Исследованием проблем рентной политики на протяжении последних лет занимаются как отечественные, так и зарубежные специалисты. Так следует отметить работы В. Мищенко [1; 8; 15; 20], Ю. Бобылёва [2], И. Богопольского [3], В. Василенко [4], С. Кимельмана, С. Андрюшина [5], М. Колесника [6], М. Комарова, Ю. Белова [7], Ю. Разовского [9; 21], Т. Решетиловой [10]. Среди фундаментальных теоретических работ зарубежных авторов по исследуемой проблеме следует назвать Дж. М. Отто [11], Р.Ф. Конрада и Р.Б.Хула [12], Б. Парсонса [13].

Так ставки платы за недра в Украине, дифференцированные по видам полезных ископаемых, изначально устанавливались исходя из экспертных оценок их интегрального ресурсно-экономического рейтинга [14, с.139-140]). Что это за рейтинг, как его сосчитать и как с его помощью определить ставки рентных налогов, которые на самом деле должны зависеть от величины горной ренты, известно только авторам данного метода. Очевидно, что с его помощью правильно определить ставку роялти в принципе невозможно.

В дальнейшем, как следует из некоторых публикаций, ставки рентных налогов в Украине менялись и принимались вообще без всяких научных, или даже претендующих на научность, обоснований [15].

Несмотря на то, что в Украине в ряде случаев использовались, и в настоящее время используются, ставки платы за недра, дифференцированные в зависимости от определенных признаков (от глубины залегания углеводородов, от направлений использования минеральной воды, от того, рассыпные или коренные месторождения золота разрабатываются), информация о том, как определялась их величина, в научной литературе отсутствует, а в посвящённых данному вопросу публикациях, излагаются в основном данные о том, когда они были введены и от чего зависит величина налоговых обязательств [16].

Кроме того, в официальной практике расчёта величины платы за лицензии в Украине, представляющей собой определенный вид налога на горную ренту, используется принятая в 2004 г. и затем претерпевшая некоторые незначительные изменения Методика определения начальной цены продажи на аукционе специального разрешения (лицензии) на право пользования недрами. Однако и она непригодна для определения ставки роялти. Предлагаемая в ней формула расчёта стоимости запасов позволяет рассчитать суммарный, приведенный к моменту начала осуществления инвестиций чистый доход от использования минеральных ресурсов, который представляет собой сумму прибыли, входящей в состав альтернативных издержек, горной ренты и предпринимательского дохода. О том, что в составе данного дохода есть часть прибыли, входящая в состав альтернативных издержек, свидетельствует принятие в качестве коэффициента дисконтирования учетной ставки НБУ. Это означает, что в расчете предусмотрена норма прибыли, которая даже ниже, чем та, которую обеспечивают любые безрисковые активы.

За счёт этого рентный доход, рассчитанный с помощью данной методики, оказывается завышенным. Но даже если правильно определить рентный доход, для того чтобы сосчитать ставку рентного налога, нужно, во-первых, выделить в его составе горную ренту. Во-вторых, нужна формула, по которой можно рассчитать ставку роялти и которая отсутствует, поскольку эта методика предназначена для другой цели.

Таким образом, используемые в Украине методы не позволяют правильно определить величину ставок роялти. Приемлемые предложения относительно методов расчёта ставок роялти также не разработаны по настоящему момент, несмотря на то, что имеется много публикаций специалистов постсоветского пространства, посвящённых данной проблеме, перечисленных в начале статьи.

В очень немногих из них дело доходит до конкретной методики и примеров расчёта ставок роялти. В подавляющем же большинстве этих работ приводятся, в лучшем случае, отдельные формулы и/или высказываются некие соображения относительно того, как это лучше делать. Причем многие из этих предложений недостаточно теоретически обоснованы или непригодны для практических целей. Следует согласиться с мнением, что понимание горной ренты многими российскими специалистами (то же относится и к украинским), страдает явными недостатками, не позволяющими реализовать принцип платности недропользования на практике [7].

В этой связи целью настоящей статьи является обоснование выбора метода расчёта ставок платы за недра при добыче полезных ископаемых, разработка на этой основе порядка специального рентного налогообложения горных компаний Украины в процессе добычи и первичной переработки минеральных ресурсов.

К числу теоретически необоснованных предложений, относительно методов расчёта ставок роялти, относятся следующие.

1. Основываясь на том, что существует абсолютная рента, предлагается установить два вида рентных налогов: один – дифференцированный только в зависимости от вида минеральных ресурсов (величины абсолютной ренты), а второй – в зависимости от некоторых индивидуальных характеристик месторождения. Или, что по сути одно и то же, предлагается использовать два уровня ставок: базовую и дифференцированную (или прямо корректировать налоговые обязательства с помощью поправочных коэффициентов).

Однако поскольку абсолютная рента не существует, её величину, а соответственно и ставку налога на эту ренту, невозможно посчитать.

Невозможно определить, как зависит прибыль в горном секторе от таких факторов, как «невозобновимость», «дефицитность», «исчерпаемость» минеральных ресурсов и т.п., с которыми ассоциируют абсолютную ренту. Поэтому единственным гипотетически возможным методом расчета абсолютной ренты (а соответственно и ставки налога на неё) является оценка чистой прибыли на замыкающем (предельном) месторождении, которая, по определению, должна быть обусловлена только абсолютной рентой. Но поскольку замыкающие месторождения зачастую убыточны или получают прибыль, которая, очевидно, не выше прибыли, входящей в состав альтернативных издержек, с расчетом ставки налога на абсолютную ренту возникают большие проблемы. Они усугубляются еще и тем, что в качестве замыкающих в разные промежутки времени могут выступать разные месторождения, а финансовые результаты от их разработки также могут существенно меняться во времени. Как отмечают российские специалисты, во-первых, выбытие или ввод одного (замыкающего) объекта в число эксплуатируемых может потребовать пересчета ренты для всех объектов. Во-вторых, поскольку месторождения находятся в разной стадии освоения (а от этого существенно зависят издержки добычи), замыкающие месторождения могут ежегодно меняться местами, что также требует регулярного пересчёта ставок [7; 17].

Кроме того, фактическая прибыль зависит от эффективности деятельности компаний, разрабатывающих месторождения. Следовательно, существует проблема подразделения фактической прибыли на абсолютную ренту и ренту, зависящую от эффективности (поведения). Это может привести не только к тому, что абсолютная рента будет посчитана неверно, но и к тому, что будет неверно определено, какое месторождение действительно является замыкающим. Может оказаться, что наименьшую фактическую прибыль будет обеспечивать разработка месторождения с относительно неплохими природными характеристиками, например, за счёт того, что месторождение находится на стадии исчерпания или предприятие просто действует неэффективно.

В связи с этими неразрешимыми проблемами, по-видимому, и появляются предложения определять ставку рентного налога, не дифференцированного по месторождениям, с помощью ресурсно-экономического рейтинга, основанного на экспертных оценках, и других подобных методов или вообще без всяких обоснований. Например, специалистами УкрДГРИ в разработанной ими методике определения нормативов платы за недра просто предлагается принять базовые нормативы платы за недра в следующих размерах: для углеводородов на уровне 5% от стоимости товарной продукции, для угля – 0,2–0,3%, для других видов полезных ископаемых, добываемых открытым способом, – 2–3%, а подземным – 1–2% [18, с. 228–230]. Представляется, что устанавливать ставки налогов на основе догадок, пусть даже весьма авторитетных специалистов, о том, какими они должны быть, не следует.

2. Многие отечественные специалисты предлагают определять ставки рентных налогов на валовые, скорректированные доходы и натуральные объёмы производства с помощью зависимостей, отражающих влияние определенных факторов на величину горной ренты. К этим факторам обычно относятся: объёмы добычи (производственная мощность добывающих компаний), некоторые горно-геологические условия разработки месторождений, определенные показатели природного качества добываемых полезных ископаемых и т.д.

Данный подход основан на теоретических положениях, согласно которым горная рента представляет собой часть чистой прибыли, обусловленную некоторыми объективными (в основном природными) особенностями месторождений. Теоретически данный тезис с учётом некоторых уточнений не вызывает возражений. Однако на практике более или менее точно определить эти зависимости крайне сложно, а в нынешних условиях Украины, видимо, вообще невозможно. Это связано со следующими обстоятельствами:

а) имеющаяся в Украине статистика, которая необходима, чтобы установить эти зависимости, совершенно недостоверна, поскольку многие данные искажаются в связи с массовым уходом от налогов и теневой экономической деятельностью горных компаний;

б) нужно иметь статистику за достаточно длительный срок и по достаточно большому количеству месторождений, иначе выборки могут быть нерепрезентативны. Вместе с тем количество разрабатываемых месторождений некоторых видов полезных ископаемых может быть невелико, а статистика за длительные промежутки не иметься или быть несопоставима;

в) необходимо как-то отделить объективные причины, влияющие на размер фактической прибыли (чистого дохода), от субъективных, которые обусловлены инвестициями в устаревшие технологии, бесхозяйственностью, воровством или, наоборот, использованием более эффективных технологий, правил организации хозяйственной деятельности, инновациями и т.д.;

г) полученные зависимости величины дохода от различных факторов в любом случае будут сомнительны, поскольку факторы, влияющие на величину горной ренты, взаимосвязаны и отделить объективные причины её образования от субъективных невозможно;

д) вступление на рынок или выход из него отдельных компаний, а также расширение или сужение рынков минеральных ресурсов, для которых ведётся расчёт, в связи с появлением или снятием ограничений

на внешнюю торговлю может привести к изменению величины ранее рассчитанных показателей и характера установленных на другой статистической базе закономерностей, учитываемых при определении величины ставок. Следовательно, потребуется вновь проводить расчёты и каждый раз пересматривать некоторые параметры принятой методики определения ставок роялти, например поправочные коэффициенты к базовой ставке, призванные корректировать их величину;

е) любое изменение технологий и институтов также может привести к тому, что влияние какого-либо фактора на величину ренты существенно изменится. В связи с этим также может возникать необходимость пересчёта различных показателей и изменения законодательства (методики расчета ставок);

ж) разные факторы по-разному влияют на величину ренты от разработки различных видов полезных ископаемых. В связи с этим для каждого их вида нужно определять наиболее значимые факторы и устанавливать, как они влияют на величину горной ренты и ставки налогов. Это потребует огромного количества исследований и расчётов, поскольку в Украине добывается много видов полезных ископаемых.

Таким образом, совершенно очевидно, что данный метод неприменим на практике, поскольку он требует сбора огромного массива достоверной информации, характеризующей деятельность различных групп предприятий, добывающих отдельные виды минеральных ресурсов, установления достаточно точных, статистически значимых зависимостей их дохода (величины горной ренты) от этих факторов, постоянного пересмотра полученных зависимостей и изменения принятого на их основе законодательства при изменении различных обстоятельств.

Даже если проделать всю огромную работу, связанную с названными исследованиями, расчётами, разработкой и принятием соответствующей методики, посчитанные на этой основе ставки в связи с недостоверностью статистики и результатов исследований могут существенно отличаться от теоретически обоснованных, со всеми вытекающими последствиями для бюджета и горных компаний, которым они будут назначены.

Вышеизложенное подтверждается тем, что работы, в которых предпринимались попытки рассчитать соответствующие зависимости и таким образом установить ставки рентной платы для угольных месторождений, проводимые в ДонУГИ, так и не привели к желаемым результатам.

По-видимому, в связи с тем, что рассчитать зависимости величины горной ренты и ставок рентных налогов от выбранных природных и других факторов сложно, на практике предпринимаются попытки и в ряде работ предлагается устанавливать их экспертным путем [19].

Таким образом, при назначении ставок рентных налогов в Украине предлагается использовать не данные, полученные в результате исследований и расчётов, а мнения неких экспертов о том, как влияют некоторые горно-геологические условия, объёмы добычи и даже ликвидность продукции на величину ренты и этих ставок. Причем неизвестно даже, что означает эта «ликвидность» и в каких показателях она может быть выражена. Возникает вопрос, откуда о том, как влияют на ренту те или иные факторы, могут знать эксперты, если они не проводили соответствующих расчётов, а также, зачем нужно выяснять их мнения, если такие расчёты кем-либо проводились и можно считать их результаты достаточно достоверными?

А самое главное, не ясно, зачем вообще нужно пытаться использовать для назначения ставок роялти этот метод расчёта (основанный на установлении зависимостей величины ренты от различных факторов), если существует и широко используется в мировой практике другой метод, имеющий неоспоримые преимущества. Этот метод основан на оценке потенциальной прибыли от разработки месторождений и её распределении между государством и добывающей компанией. Причем интересно, что отечественные специалисты, предлагающие другие методы расчёта ставок, знают о его существовании [19].

Для определения ставок роялти на натуральные объёмы добычи, валовые и скорректированные доходы в странах с рыночной экономикой и современными теоретическими представлениями о горной ренте используются прогнозные технико-экономические показатели геолого-экономической оценки (ГЭО) запасов и инвестиционных проектов разработки месторождений (участков недр). На основании этих показателей рассчитывается предполагаемая чистая или экономическая прибыль за весь период эксплуатации месторождения, определяется, какую её часть составляет горная рента, а затем рассчитывается ставка роялти как отношение горной ренты к соответствующей налоговой базе.

Этот метод также не идеален, поскольку расчеты на длительную перспективу (срок реализации некоторых горных проектов составляет десятки лет) не всегда дают точные результаты. Но все же инвестиционные проекты и геолого-экономические оценки запасов являются необходимым элементом горной деятельности и на их основе принимаются решения о постановке запасов на баланс, инвестициях, кредитовании добывающих компаний и т.д. Данные, содержащиеся в ГЭО-2, ГЭО-3, и данные инвестиционных проектов позволяют достаточно точно прогнозировать доходы и издержки горного проекта в определённом временном интервале.

Кроме того, при использовании этого метода расчеты ставок основаны не на статических данных о деятельности предприятий, которые могут быть искажены и являться результатом использования устаревших технологий и принятия неэффективных решений в процессе текущей деятельности, а на прогнозных, основанных на более достоверной информации и расчётах, выполненных исходя из предположений, что будут использоваться современные технологии и приниматься эффективные решения.

Последнее позволяет более точно определять величину горной ренты, которая не должна зависеть от поведения. А также при использовании данного метода нет необходимости собирать огромный массив статистики, определять зависимость величины ренты от различных показателей и т.д.

Правда, существует проблема, связанная с определением экономической прибыли и её разделением на горную ренту и прочую (предпринимательскую) прибыль. Однако методы решения этой проблемы достаточно хорошо известны, а кроме того, её необходимо решать в случае применения любого способа определения ставки и использования любого вида роялти.

То есть многочисленные преимущества последнего метода расчёта ставок неоспоримы. Вместе с тем его недостатком в сравнении с первым методом, является то, что в процессе подготовки ГЭО, проекта разработки месторождения, расчёта и назначения ставки роялти имеются большие возможности для занижения ставок с целью получить за это коррупционные вознаграждения. Однако и при использовании первого метода такого рода действия также могут иметь место. То есть при использовании любого метода расчётов важно обеспечить эффективный контроль над достоверностью исходных данных, соблюдением принятой методики, процедурами назначения ставок и т.д.

Кроме того, возможность коррупции не является основанием для того, чтобы применять крайне сложную, трудоёмкую методику расчёта ставок, к тому же не обеспечивающую удовлетворительных результатов.

В некоторых работах специалистов с постсоветского пространства отмечается возможность использования данного метода, а также то, что расчет ставок роялти должен быть основан на показателе чистой текущей стоимости (*net present value – NPV*), который в настоящее время широко используется для оценки запасов [7, с. 75; 20, с. 8]. Однако для того, чтобы реализовать эти правильные идеи, необходима соответствующая методика расчёта ставок, которая до сих пор так и не была предложена.

3. Как отмечалось выше, какой бы вид роялти и метод расчёта его ставки не был выбран, всегда существует проблема выделения в составе прибыли горной компании той её части, которая входит в состав альтернативных издержек, а также разделения экономической прибыли на горную ренту и прочую прибыль (зависящую от решений и действий хозяйствующих субъектов).

Ставка роялти всегда представляет собой отношение горной ренты к соответствующей налоговой базе (прибыли, валовому доходу, натуральному объёму производства и т.д.). Поэтому для её расчёта нужно знать величину горной ренты, а первоначально можно получить информацию только о величине фактической или предполагаемой бухгалтерской прибыли.

Как и по всем другим вопросам, специалисты постсоветского пространства вносят принципиально разные, зачастую неверные предложения относительно того, как выделить в составе бухгалтерской прибыли горную ренту.

Во-первых, более или менее точно разделить прибыль на экономическую и входящую в состав альтернативных издержек можно только путем сравнения фактической или прогнозируемой прибыли горной компании с той, которую при таком же уровне риска инвестор может получить в любом другом месте. Очевидно, что с этой целью сравнивать фактическую норму прибыли с народнохозяйственными, среднеотраслевыми и другими такого рода нормативами рентабельности, с учетной ставкой Национального банка Украины, ставкой межбанковских кредитов и т.д., как это предлагают некоторые отечественные ученые [18; 21] и предписано в некоторых нормативных документах, нет оснований. Все эти нормативы не имеют никакого отношения к норме прибыли в горном секторе.

Во-вторых, некоторые специалисты придерживаются мнения, что существуют объективные критерии, позволяющие разделить экономическую прибыль на горную ренту и прочую ренту, что между ними существуют некие математические зависимости и т.д. Например, вносится предложение относительно разделения экономической прибыли на ренты первого и второго рода с помощью дифференциального уравнения [7]. Вместе с тем, как было показано выше, возможностей с помощью любых расчётов точно выделить в составе экономической прибыли горную ренту нет, поскольку нельзя однозначно определить, какая её часть действительно зависит от объективных обстоятельств, а какая – от поведения хозяйствующих субъектов.

Разделить бухгалтерскую прибыль на прибыль, входящую в состав альтернативных издержек, горную и предпринимательскую ренту, можно только исходя из мнений заинтересованных сторон относительно того, какая часть прибыли горной компании зависит от природных и социально-экономических условий разработки месторождения, а какая – от инвестиций, инноваций, таланта, знаний и усилий. Если хозяйствующий субъект и государство или другой собственник месторождения достигли консенсуса относительно того, как должна распределяться прибыль от его разработки, можно считать, что задача разделения прибыли решена. Инвестор получает прибыль, которая, по его мнению, соответствует его вкладу (инвестициям, инновациям, риску и т.д.), а государство получает оставшуюся часть, которая обусловлена природными свойствами месторождения, а также уровнем развития инфраструктуры, технологий и институтов (то есть вкладом государства в этот процесс как собственника ресурсов и организации, ответственной за социально-экономические характеристики страны и региона, в котором ведется горная деятельность). В конечном счёте, важно не то, насколько теоретически или математически

верно разделена прибыль, а то, что по этому поводу думают субъекты социально-экономических отношений. Если они будут считать, что каждому достанется та часть прибыли, которая соответствует его вкладу, то у них не будет стимулов отказываться от соглашения, а также снизятся стимулы к оппортунистическому поведению (попыткам пересмотреть или нарушить условия соглашения) в процессе его исполнения.

Из вышеизложенного следует два важных вывода, которые необходимо принимать во внимание при разработке методов расчёта ставок роялти.

Во-первых, при выделении в составе бухгалтерской прибыли горной ренты для расчёта на этой основе ставки роялти следует ориентироваться не на различные математические зависимости, а на то, какая норма прибыли может считаться приемлемой для инвесторов горных компаний с учетом фактора риска, связанного с объективными особенностями горной деятельности и месторождения, а также институциональными условиями его разработки. Или, что одно и то же, на то, как в различных странах решается вопрос распределения прибыли горных компаний между инвесторами и обществом.

Это может быть выяснено только эмпирическим путём, в результате сбора и анализа информации о том, какую норму прибыли считают приемлемой инвесторы, разрабатывающие аналогичные месторождения и действующие в подобных институциональных условиях, или о том, какие ставки рентных налогов приняты в других добывающих странах со сходными социально-экономическими условиями для аналогичных месторождений.

Некоторые специалисты постсоветского пространства придерживаются правильного мнения, что разделить прибыль от разработки месторождения на долю инвестора и государства можно на основе информации о внутренней норме дохода, при которой инвесторы участвуют в разработке определенных месторождений в различных странах [5; 20; 22]. Этот показатель хорошо известен из финансовой теории, широко используется для оценки инвестиционных проектов [23, с. 349] и, по сути, представляет собой среднегодовую норму прибыли за весь период эксплуатации месторождения, рассчитанную с учётом фактора времени (дисконтирования денежных потоков).

Во-вторых, в процессе расчёта ставок роялти следует исходить из того, как прибыль от реализации горного проекта в целом должна распределяться между инвестором и государством. Следовательно, при определении ставки роялти должны учитываться размер налога на прибыль и различных платежей в бюджет горной компании, входящих в себестоимость продукции (платы за лицензии, другие разрешения и услуги государства, за землю, экологических налогов, налога на зарплату, социальных платежей и т.д.).

Порядок расчёта и назначения ставок роялти. В соответствии с Конституцией Украины право устанавливать налоги и принимать налоговое законодательство находится исключительно в компетенции Верховной Рады. Вместе с тем различные подзаконные акты (инструкции, методики, разъяснения и т.д.), регулирующие определенные, обычно частные, не первостепенные вопросы налогообложения, могут приниматься и принимаются другими органами государственной власти и управления.

Однако методика расчёта ставок роялти, позволяющая перейти к дифференцированному налогообложению горной ренты, а также порядок расчёта и назначения ставок должны быть приняты именно Верховной Радой Украины. Это необходимо по той причине, что с помощью данной методики будут устанавливаться ставки роялти, что является одним из наиболее существенных условий налогообложения, а следовательно, входит в компетенцию высшего законодательного органа.

Кроме того, в Верховной Раде более широко представлены интересы различных групп населения, а не только налоговой администрации, добывающих отраслей промышленности, геологической службы и т.д. Следовательно, в этом случае может быть обеспечен более сбалансированный подход к налогообложению горного сектора и более качественное налоговое законодательство, чем в случае принятия ее какими-либо другими органами власти и управления.

Правда, если судить по налоговому законодательству, которое принималось Верховной Радой на протяжении всего периода существования Украины, включая Налоговый кодекс, последнее утверждение, возможно, и не соответствует действительности. Однако нормативные акты по вопросам налогообложения, принимаемые Кабинетом Министров и различными ведомствами, обычно ещё хуже, чем законы, принимаемые Верховной радой. Об этом, в частности, свидетельствует качество нормативных актов, которые до принятия Налогового кодекса регулировали порядок взимания платы за недра и геологоразведочные работы в Украине.

Методика должна предусматривать чёткий и однозначный порядок расчета ставок роялти и требования к исходным данным, её положения не должны допускать никаких разночтений и произвольных толкований с целью снизить возможности коррупции в процессе назначения ставок роялти.

Первоначальный расчёт ставки должен производиться после того, как проведена предварительная разведка месторождения, по результатам которой могут быть более или менее точно определены запасы и оценена чистая стоимость месторождения. Соответственно в качестве исходных данных для расчётов должна использоваться информация, содержащаяся в ГЭО-2.

Затем величина ставки должна корректироваться по данным детальной разведки, в процессе которой уточняется величина балансовых запасов и оценка их чистой стоимости. Исходной информацией для уточнения размера ставки должна служить информация, содержащаяся в ГЭО-3.

Желательно производить расчёт и назначение ставки роялти до того момента, как будет известен конкретный получатель или претенденты на получение лицензии (до подачи заявок на получение лицензии, объявления аукциона и т.д.). Во-первых, инвестор, претендующий на получение лицензии, должен заранее знать условия налогообложения. Во-вторых, это снизит масштабы возможных злоупотреблений и коррупции в данной сфере.

Это можно обеспечить в случаях, когда ГРП проводило государство или лицо, не претендующее на продление лицензии и разработку месторождения. Но в ситуациях, когда на получение лицензии претендует хозяйствующий субъект, за счёт которого велась геологоразведка и геолого-экономическая оценка запасов, возникают дополнительные проблемы, связанные с тем, что он может быть заинтересован занижить предполагаемый объем доходов для того, чтобы получить более низкую ставку роялти.

Обязанность предварительного расчета и корректировки ставок должна быть возложена на подразделения государственной геологической службы, которые производят оценку или постановку на баланс запасов и выдают лицензии на право ГРП и добычи. А контроль над правильностью расчёта и утверждение ставки роялти для конкретных недропользователей – на налоговые органы, в которых производится их регистрация в качестве плательщиков роялти.

В любом случае важно разделить функции расчёта, контроля расчёта и назначения (утверждения) ставок роялти с целью снижения возможностей коррупции, а также обеспечить открытость соответствующей информации и возможность общественных организаций контролировать правильность расчёта и назначения ставок.

Необходимо законодательно закрепить права, обязанности и ответственность участников налоговых отношений, связанные с расчётом и назначением ставок роялти. Кроме того, необходима подготовка сотрудников налоговых администраций, специализирующихся на рентном налогообложении предприятий добывающих отраслей, в том числе на контроле правильности расчётов ставок.

Соответствующие изменения необходимо внести в Налоговый кодекс Украины. А предлагаемая методика расчёта ставок роялти может быть принята в виде приложения к соответствующему закону.

С целью снижения рисков для хозяйствующих субъектов и создания благоприятных условий для инвестиций назначенная ставка не пересматривается ни при каких обстоятельствах, за исключением случаев, когда судом установлен факт коррупции при её расчёте и назначении. Последнее может снизить стимулы для коррупции в данной сфере.

В случае, когда ставка роялти устанавливается в зависимости от стоимости добычи или продукции, она должна быть дифференцирована в зависимости от видов полезных ископаемых или производимой продукции. В случае, когда ставка установлена в зависимости от дохода от реализации продукции, такой необходимости нет. Если в процессе горной деятельности соотношение между объемами выпускаемой продукции, предусмотренными горным проектом (исходя из которых считалась ставка), меняется или компания переходит на производство других видов продукции, ставка роялти не меняется.

Инвесторы могут придерживаться другого, чем государство, мнения о предполагаемой эффективности проекта и о том, какая часть прибыли должна доставаться им, а следовательно, иначе оценивать величину ставки роялти и приемлемый для них суммарный размер налогов в целом. При этом они всегда будут заинтересованы скрывать свои оценки и настаивать на снижении налогов.

Государство, наоборот, обычно стремится к назначению как можно более высоких ставок роялти, хотя это иногда не в его интересах. Для государства лучше, когда ставка занижена, а не завышена. В этом случае в дальнейшем остается ряд возможностей изъятия некоторой части горной ренты за счёт бонуса (платы за выдачу лицензии по результатам аукциона), пропорционального налога на прибыль предприятий и прогрессивного налога на индивидуальные доходы инвесторов. Если же ставка действительно завышена, инвесторы просто откажутся от разработки месторождения.

Выводы

В целом, на основании вышеизложенного предлагается следующий порядок специального рентного налогообложения горных компаний Украины в процессе добычи и первичной переработки минеральных ресурсов.

1. Использование роялти в процентах от скорректированного дохода, налоговой базой которого является валовой доход от реализации продукции горной компании без учёта затрат, связанных с поставкой её потребителю.

2. Дифференциация ставок роялти по каждому передаваемому недропользователям месторождению (участку земли и недр) в целях исследовательско-промышленной разработки и добычи минеральных ресурсов.

3. Расчет ставки роялти производится с использованием прогнозных данных, имеющихся в геолого-экономических обоснованиях (ГЭО-2 и ГЭО-3) и инвестиционных проектах разработки месторождений, и основан на выборе приемлемой для инвестора и государства внутренней нормы дохода инвестиционного проекта.

4. Ставка роялти рассчитывается как отношение приведенной (к моменту начала реализации инвестиционного проекта) величины горной ренты к приведенному скорректированному доходу от реализации продукции за весь период эксплуатации месторождения.

5. Расчет ставки роялти первоначально производится на основании данных ГЭО-2, а затем уточняется с использованием дополнительной (более достоверной) информации, содержащейся в ГЭО-3.

6. По результатам расчета уполномоченная на это государственная организация назначает горной компании, получающей лицензию на детальную разведку или добычу полезных ископаемых, ставку роялти. Назначенная ставка не пересматривается ни при каких обстоятельствах, за исключением случаев, когда судом установлен факт коррупции при её расчёте и назначении.

7. Права, обязанности и ответственность сторон в процессе налогового администрирования должны быть такими же, как при взимании других налогов.

8. Методика расчета ставок роялти не должна допускать произвольных и неоднозначных толкований относительно исходных данных и правил расчета ставок.

9. Следует ввести акцизы на электроэнергию и некоторые другие минеральные ресурсы и продукты их переработки, производство и потребление которых наносит наибольший экологический вред.

Должна быть также предусмотрена возможность отнесения средств, направляемых на создание фондов на закрытие горных предприятий и страхование экологических рисков, на уменьшение их налогооблагаемой прибыли.

Разработка предлагаемой методики на примере расчёта ставок роялти для одного из месторождений, ранее переданных в эксплуатацию и разрабатываемых в настоящее время, является перспективным направлением исследований по данной проблеме.

Литература

1. Міщенко В. Природноресурсна рента і рентна політика в Україні / В. Міщенко, Б. Данилишин // Економіка України. – 2003. – № 12. – С. 4–14.
2. Бобылёв Ю.Н. Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора / Ю.Н. Бобылёв. – М. : ИЭПП, 2001. – 126 с. – (Серия «Научные труды»).
3. Богопольский И.Е. Метод определения и оценки природной горной ренты / И.Е. Богопольский, Л.В. Калачева // Уголь. – 1992. – № 11. – С. 34–36.
4. Василенко В.Н. Как рассчитывать горную ренту для угольных шахт / В.Н. Василенко // Уголь. – 1998. – № 2. – С. 48–49.
5. Кимельман С. Проблема горной ренты в современной России / С. Кимельман, С. Андрюшин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 30–42.
6. Колесник М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России / М. Колесник // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 78–87.
7. Комаров М. Реализация права собственности государства на недра через изъятие природной ренты / М. Комаров, Ю. Белов // Вопросы экономики. – 2000. – № 8. – С. 71–83.
8. Міщенко В.С. Економічні пріоритети розвитку і освоєння мінерально-сировинної бази України / В.С. Міщенко. – К. : Наук. думка, 2007. – 359 с.
9. Разовский Ю. Горная рента / Разовский Ю. – М. : Экономика, 2000. – 224 с.
10. Решетілова Т.Б. Гірнична рента у механізмі господарювання корпорацій (на прикладі вугільної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук.: спец. 08.07.01 / Т.Б. Решетілова; НАН України, Ін-т екон.-правов. дослідж. – Донецьк, 1998. – 32 с.
11. Otto J.M. Mining Taxation in Developing Countries / J.M. Otto. – UNCTAD. – 2000. – November. – 19 p.
12. Conrad R.F. Taxation of mineral resources / R.F. Conrad, R.B. Hool. – Toronto: Lexington Books, 1980. – 109 p.
13. Parsons B. Comparative mining tax regimes: a summary of objectives, types and best practices / B. Parsons. – Global Mining Group, 1998. – 12 p.
14. Природно-ресурсний потенціал сталого розвитку України / [Данилишин Б.М., Дорогунцов С.І., Міщенко В.С. та ін.]. – К. : РВПС України, 1999. – 716 с.
15. Міщенко В.С. Глобальний і національний вимір трансформаційних процесів у мінерально-сировинній сфері України / В.С. Міщенко ; [за заг. ред. В.М. Шестопалова]. – К. : РВПС України НАН України, 2009. – 84 с.
16. Голуб А. Проблемы изъятия рентных доходов / А. Голуб, А. Маркандия, Е. Струкова // Вопросы экономики. – 1998. – № 6. – С. 148–159.
17. Комаров М.А. Рентное налогообложение в недропользовании / М.А. Комаров, Ю.П. Белов, О.С. Монастырных // Минеральные ресурсы России. – 1998. – № 3. – С. 18–22.
18. Реструктуризація мінерально-сировинної бази України та її інформаційне забезпечення. – К. : Наук. думка, 2007. – 347 с.
19. Варе Ж. Аналіз існуючих стратегічних тенденцій у європейських геологічних службах / Б.І. Малюк, О.Б. Бобров, М.Д. Красножон // Надрокористування у країнах Європи і Америки. Довідкове видання. – К. : Географіка, 2003. – С. 105–108.

20. Міщенко В.С. Теоретико-методологічні засади фінансового забезпечення геологорозвідувального процесу / В. Міщенко. – К. : РВПС України НАН України, 2003. – 32 с.
21. Разовский Ю.В. Стратегия использования горной ренты в 21-м веке / Ю.В. Разовский // Уголь. – 1999. – № 10. – С. 43–45.
22. Азроянц Э.А. Перестройка хозяйственного механизма в геологоразведочном производстве / Азроянц Э.А. – М. : Недра, 1992. – 254 с.
23. Бригхэм Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхэм, М. Эрхардт. – [10-е изд.] ; пер. с англ. ; под ред. Е.А. Дорофеева. – СПб. : Питер, 2007. – 960 с.

References

1. Mishchenko V., Danylyshyn B. Pryrodnoresursna renta i rentna polityka v Ukrayini, Ekonomika Ukrayiny, 2003, No. 12. pp. 4-14. [in Ukrainian]
2. Bobylev Yu.N. Reformyrovaniye nalogoblozheniya mineral'no-sy'r'evogo sektora, Moscow, YEPP, 2001, 126 p. – (Seriya «Nauchny'e trudy») [in Russian]
3. Bohopol'skiy Y.E., Kalacheva L.V. Metod opredeleniya y otsenky pryrodnoy hornoy renty, Ugol', 1992, No. 11, pp. 34-36. [in Russian]
4. Vasilenko V.N. Kak rasschityvat' gornuyu rentu dlya ugol'nykh shakht, Ugol', 1998, No. 2, pp. 48-49. [in Russian]
5. Kimel'man S., Andryushin S. Problema gornoy renty v sovremennoy Rossii, Voprosy' e'konomiki, 2004, No. 2, pp. 30-42. [in Russian]
6. Kolesnik M. Tekushchee sostoyaniye i perspektivy' rentnogo nalogooblozheniya v Rossii, Voprosy' e'konomiki, 2003, No. 6, pp. 78-87. [in Russian]
7. Komarov M., Belov Yu. Realizatsiya prava sobstvennosti gosudarstva na nedra cherez i'yatiye prirodnoy renty', Voprosy' e'konomiki, 2000, No. 8, pp. 71-83. [in Russian]
8. Mishchenko V.S. Ekonomichni priorytety rozvytku i osvoyennya mineral'no-syrovynnoi bazy Ukrayiny, Kyiv, Nauk. dumka, 2007, 359 p. [in Ukrainian]
9. Razovskiy Yu. Gornaya renta, Moscow, Ekonomika, 2000, 224 p. [in Russian]
10. Reshetilova T.B. Hirnycha renta u mekhanizmi hospodaryuvannya korporatsiy (na prykladi vuhil'noyi promyslovosti): avtoref. dys. na zdobuttya nauk. stupenya d-ra ekon. nauk.: spets. 08.07.01 / T.B. Reshetilova; NAN Ukrayiny, In-t ekon.-pravov. doslidzh. – Donetsk, 1998. – 32 s. [in Ukrainian]
11. Otto J.M. Mining Taxation in Developing Countries, UNCTAD, 2000, 19 p.
12. Conrad R.F., Hool R.B. Taxation of mineral resources, Toronto, Lexington Books, 1980, 109 p.
13. Parsons B. Comparative mining tax regimes: a summary of objectives, types and best practices, Global Mining Group, 1998, 12 p.
14. Danylyshyn B.M., Dorohuntsov S.I., Mishchenko V.S. Pryrodno-resursnyy potentsial staloho rozvytku Ukrayiny, Kyiv, RVPS Ukrayiny, 1999, 716 p. [in Ukrainian]
15. Mishchenko V.S. Hlobal'nyy i natsional'nyy vymir transformatsiynykh protsesiv u mineral'no-syrovynniy sferi Ukrayiny. Ed. by V.M. Shestopalov, Kyiv, RVPS Ukrayiny NAN Ukrayiny, 2009, 84 p. [in Ukrainian]
16. Holub A., Markandiya A., Strukova E. Problemy iz'yatiya rentnykh dokhodov, Voprosy' e'konomiki, 1998, No.6, pp. 148-159. [in Russian]
17. Komarov M.A., Belov Yu.P., Monastyrykh O.S. Rentnoe nalogooblozheniye v nedropol'zovanii, Myneral'ny'e resursy' Rossii, 1998, No. 3, pp. 18-22. [in Russian]
18. Restrukturyzatsiya mineral'no-syrovynnoi bazy Ukrayiny ta yiyi informatsiynne zabezpechennya, Kyiv, Nauk. dumka, 2007, 347 p. [in Ukrainian]
19. Vare Zh. Analiz isnuuyuchykh stratehichnykh tendentsiy u yevropeys'kykh heolohichnykh sluzhbakh. In Malyuk B.I., Bobrov O.B., Krasnozhan M.D. Nadrokorystuvannya u krayinakh Yevropy i Ameryky. Dovidkove vydannya, Kyiv, Heohrafika, 2003, pp. 105-108. [in Ukrainian]
20. Mishchenko V.S. Teoretyko-metodolohichni zasady finansovoho zabezpechennya heolohorozvidual'noho protsesu, Kyiv, RVPS Ukrayiny NAN Ukrayiny, 2003, 32 p. [in Ukrainian]
21. Razovskiy Yu.V. Stratehiya yspol'zovannya hornoy renty v 21-m veke / Yu.V. Razovskiy // Uhol'. – 1999. – № 10. – С. 43-45.
22. Azroyants E'.A. Perestroyka khozyaystvennogo mekhanszma v geolohorazvedochnom proizvodstve, Moscow, Nedra, 1992, 254 p. [in Russian]
23. Brykh'e'm Yu., E'rkhart M. Fiansovy'y menedzhment. Ed. by E.A. Dorofeev, St Petersburg, Piter, 2007, 960 p. [in Russian]

Надійшла 11.01.2014; рецензент: д. е. н. Вишневецький В. П.