

ВЛИЯНИЕ РЕСУРСНЫХ НАЛОГОВ НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ГОРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В практике налогообложения горных предприятий, занимающихся добычей и обогащением минерального сырья, применяются различные виды специальных налогов, которые можно подразделить на два больших класса: ресурсные и экологические.

Ресурсные налоги призваны решать проблемы, обусловленные ограниченностью и невозобновимостью минерального сырья, необходимостью учета интересов различных поколений, а также изъятия ресурсной ренты [1]. При этом влияние этих налогов на принимаемые горными предприятиями решения остается недостаточно исследованным. Хотя эти вопросы рассматриваются в работах ряда отечественных [2, 3, 4, 5] и зарубежных [1, 6, 7, 8, 9] ученых, однако, в отличие от общей теории налогообложения, консенсуса в отношении ряда возникающих здесь ключевых вопросов достигнуть еще не удалось. Это приводит к тому, что практические рекомендации по реформированию системы специального налогообложения в минерально-сырьевом комплексе (МСК) зачастую носят противоречивый характер.

В этой связи целью настоящей работы является исследование влияния различных видов ресурсных налогов на экономическое поведение горных предприятий и обоснование рекомендаций по выбору эффективной системы специального налогообложения в МСК.

Все виды ресурсных налогов, обычно применяемых в МСК, можно разделить на три группы: налоги на отделение от массива горных пород (известные также под названием роялти¹), налоги на собственность, налоги на доход или прибыль.

Налоги на отделение (*severance taxes*) или право добычи уплачиваются в момент отделения от массива для твердых полезных ископаемых или доставки к устью скважины для жидких и газообразных (он же – момент перехода права собственности на добытое сырье, если таковой имеет место). Различают три вида таких налогов [9, 36-37]:

фиксированные платежи на тонну (или иную натуральную единицу) добытой руды (*per ton of ore extracted*);

фиксированные платежи на тонну товарной продукции с учетом ее качества (*per ton of final output*);

процентные платежи к стоимости продаж или валовым доходам (*a proportion of the sales price or total revenue*).

Влияние этих налогов на деятельность горного предприятия можно оценить на основе математического анализа зависимостей размеров дисконтированной прибыли от вида взимаемого налога.

В случае использования фиксированного платежа на тонну добытой руды размер дисконтированной

¹ *Royalty* – плата за право использовать собственность другого лица с целью извлечения прибыли, в частности, плата владельцу земли, предоставившему кому-либо право на добычу и продажу обнаруженных на его участке полезных ископаемых [12, 368].

прибыли составит

$$P_t = \frac{P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t) - \gamma X_t}{(1+r)^t}, \quad (1)$$

где P_t – дисконтированная прибыль в периоде t ;

P_t – цена единицы товарной продукции;

X_t – количество добытой руды;

α_t – средний показатель качества руды, извлеченной в периоде t ;

$C_t(X_t)$ – общие издержки добычи и обогащения в периоде t .

γ – ставка налога.

В данном случае на каждую тонну (или иную натуральную единицу) сырья сумма налога одна и та же, вне зависимости от того, когда данное полезное ископаемое было добыто. Это означает, что при прочих равных условиях текущая стоимость налоговых платежей уменьшается с течением времени, то есть

$$\frac{\tau}{(1+r)^t} > \frac{\tau}{(1+r)^{t+1}} > \frac{\tau}{(1+r)^{t+2}} > \dots > \frac{\tau}{(1+r)^{t+n}}. \quad (2)$$

В результате горное предприятие имеет налоговый стимул изменять временной профиль добычи, перемещая ее из настоящего в будущее. Откладывая во времени добычу ресурса, предприятие будет уменьшать текущую приведенную стоимость налогов и соответственно экономить на платежах в бюджет. В то же время данный налог не влияет на временной профиль качества, поскольку сумма налога не зависит от того, какое количество полезных компонентов находится в добываемой руде.

Дисконтированная прибыль при налогообложении товарной продукции определяется по формуле

$$P_t = \frac{(P_t - \tau) \alpha_t X_t - C_t(X_t)}{(1+r)^t}, \quad (3)$$

где τ – ставка налога;

Данный налог, как и налог на тонну

руды, оказывает искажающее влияние на временной профиль добычи. И кроме того, он воздействует также на профиль качества. При прочих равных условиях (неизменных ценах) предприятию выгодно по налоговым причинам откладывать добычу более качественной части полезных ископаемых на будущее, поскольку благодаря этому оно уменьшает дисконтированную сумму своих налоговых обязательств.

В случае взимания налога в форме процентных платежей к стоимости продаж или валовым доходам размер дисконтированной прибыли составит

$$P_t = \frac{(1-\beta) P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t)}{(1+r)^t}, \quad (4)$$

где β – ставка налога.

В отличие от вышерассмотренного, этот налог не оказывает искажающего влияния на временной профиль качества, поскольку он составляет неизменную часть (взимается в определенной пропорции) дисконтированной цены в каждом году расчетного периода. Что же касается временного профиля добычи, то влияние налога в форме процентных платежей от стоимости зависит от ожидаемой динамики цен: если они будут неизменными, то искажений не возникает, если ожидается повышение цен, то налог стимулирует более раннее извлечение, а если снижение – более позднее.

Кроме того, все три описанных вида налога на отделение оказывают искажающее влияние на решение об экономической целесообразности извлечения резервов полезных ископаемых данного качества. Исходя из микроэкономической теории минеральное сырье имеет смысл добывать до тех пор, пока предельные издержки добычи и обогащения не превышают цену. Поскольку любой из рассматриваемых налогов или снижает доход (цену за вычетом налога), или

повышает издержки добычи, постольку это принуждает предприятия оставлять в запасах сырье, которое в противном случае было бы извлечено. Данный эффект получил название "высокого качества, обусловленного налогообложением" (*tax induced high-grading* [9, 39]).

Налоги на собственность.

Налоговой базой классического налога на собственность обычно является рыночная стоимость запасов, т.е. величина налога зависит от их объема (величины текущих резервов), качества и текущих цен на момент оценки. При этом размер налоговых платежей уменьшается пропорционально объему добычи и продажи ресурса (суммарный размер налоговых обязательств максимален, если вообще не добывать сырье и ежегодно платить за имеющиеся запасы, и минимален в случае их единовременного погашения). Следовательно, налог на собственность стимулирует добычу в ранние периоды, что может противоречить задачам ресурсной политики государства. Данный налог также стимулирует добычу минеральных ресурсов более низкого качества, поскольку для фирмы выгоднее сразу же извлечь и обогатить низкокачественное сырье, чем продолжать платить налог на оставшиеся бедные запасы, оцененные по усредненной стоимости. Это считается его определенным преимуществом.

К числу недостатков налогов на собственность относится сложность правильного определения налоговой базы – чистой текущей стоимости запасов, поскольку имеется существенная неопределенность как относительно горно-геологических условий, так будущих издержек и цен. Поэтому, например, в США большинство штатов отказалось от взимания

классического налога на собственность [9, 41].

Пропорциональный налог на прибыль и скидки на истощение недр. В финансовой теории установлено, что при условии, если инвестиции уже сделаны, истинный (*pure*) пропорциональный налог на прибыль не оказывает искажающего воздействия на поведение хозяйствующего субъекта [10], поскольку он изымает только экономическую прибыль, оставляя средства, необходимые для расширенного воспроизводства (в том числе нормальный доход на капитал) в распоряжении предприятия. Он также не создает дополнительных угроз банкротства, поскольку обязательства по налогу возникают у предприятия только при наличии прибыли. Однако, как известно, на практике налог на экономическую прибыль ввести в принципе невозможно (объектом налогообложения обычно выступает бухгалтерская прибыль, рассчитанная по документально подтвержденным расходам и доходам).

И, кроме того, при исчислении налоговых обязательств правительства, как правило, применяют различные вычитания и скидки, которые еще более отдаляют этот налог от идеала.

Помимо таких обычных при налогообложении прибыли корпораций вычитаний, как ускоренная амортизация, инвестиционные льготы, а также льготы по затратам на НИОКР и т.п., в горной промышленности может еще применяться специфический инструмент в виде скидок на истощение недр (*depletion allowances*).

Различают два вида таких скидок:

1) фиксированную на тонну (или другую натуральную единицу измерения) товарной продукции, при которой дисконтированная прибыль составляет

$$\Pi_t = \frac{P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t) - k[P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t) - d \alpha X_t]}{(1+r)^t}$$

$$\Pi_t = \frac{(1-k)[P_t - \frac{kd}{1-k} \alpha_t X_t - C_t(X_t)]}{(1+r)^t}; \quad (5)$$

2) процентную к стоимости товарной продукции

$$\Pi_t = \frac{P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t) - k[P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t) - h P_t \alpha_t X_t]}{(1+r)^t}$$

$$\Pi_t = \frac{(1-k)[(1 + \frac{kh}{1-k}) P_t \alpha_t X_t - C_t(X_t)]}{(1+r)^t}. \quad (6)$$

Первая из этих скидок действует как негативный налог на тонну товарной продукции (то есть как субсидия), и поэтому оказывает противоположный эффект рассмотренному выше налогу – то есть воздействует на временные профили добычи и качества, но только в противоположном направлении.

Вторая скидка, в свою очередь, действует как негативный налог на стоимость товарной продукции и также оказывает искажающее воздействие на временной профиль добычи, но только в направлении, противоположном рассмотренному ранее налогу (то есть при ожидаемом повышении цен стимулирует более позднее извлечение полезных ископаемых).

Кроме того, специалисты отмечают еще одну специфическую проблему, связанную с действием скидок на истощение недр, а именно, что, как правило, общая сумма таких скидок ничем не ограничена, а поэтому в конечном счете они могут превысить не только прибыль горного предприятия, но даже весь вложенный в проект капитал (затраты на приобретение и развитие месторождения) [9].

Прогрессивный налог на прибыль. Можно назвать по крайней мере три причины введения этого налога [9, 42].

1. Правительство стремится

обеспечивать увеличение поступлений в бюджет в условиях благоприятной конъюнктуры (изымает дополнительные доходы, обусловленные временным ростом цен), при этом не накладывая чрезмерного налогового бремени на предприятия в период, когда конъюнктура ухудшается.

2. Налогообложение реализует классический принцип платежеспособности, согласно которому большая часть налогового бремени должна приходиться на фирмы, получающие большие доходы (налоговое правило вертикального равенства).

3. Дополнительный прогрессивный налог на прибыль не вносит значительных искажений и не требует больших административных издержек при условии, если пропорциональный налог на прибыль уже взимается в общем налоговом пакете, а база принимается как для существующего.

При прогрессивном налоге на прибыль фирмы могут выбирать приемлемую для себя ставку налога в каждом периоде, увеличивая или уменьшая размер налогооблагаемой прибыли. Поэтому его влияние на качество и временной профиль извлечения минеральных ресурсов неопределенное и зависит от ожиданий в части цен и издержек. Тем не менее, как известно из финансовой теории, этот налог вносит дополнительные искажения по сравнению с пропорциональным налогом на прибыль.

Помимо влияния на временные профили добычи и качества, налогообложение оказывает воздействие также на решения горных предприятий о целесообразности и степени обогащения извлекаемых полезных ископаемых. Это обусловлено тем, что различные налоги по-разному влияют на решение фирмы об обогащении, поскольку получение продукта лучшего качества обычно связано с потерями в количестве.

Поэтому, например, налог на тонну товарной продукции (с учетом ее качества) стимулирует снижение качества концентрата, увеличивая его количество. Налог на стоимость товарной продукции действует обратным образом, а налог на прибыль не влияет на профиль качества [9, 55]. Эти обстоятельства следует учитывать при формировании налоговой политики, поскольку одной из ее конечных целей является минимизация суммарных искажений и обусловленных этим потерь благосостояния на стадии добычи и обогащения.

Поскольку наряду с вышерассмотренными специальными налогами в МСК применяются также и разнообразные общие налоги, важной задачей является определение их интегрального влияния. Это объясняется тем, что в случае одновременного применения нескольких различных налогов их искажающие эффекты могут взаимно компенсироваться или, напротив, взаимно усиливаться.

Например, при одновременном применении налога на прибыль со скидкой на истощение недр и налога на добычу с учетом качества искажения, вносимые двумя этими налогами, взаимно компенсируются. Этот же эффект наблюдается при одновременном применении налога на добычу с учетом качества и стоимостного налога на собственность. Одновременное применение налога на прибыль со скидкой на истощение недр и стоимостного налога на собственность взаимно усиливает искажение, стимулируя более раннее извлечение.

Согласно теории оптимального налогообложения два небольших налога могут вносить меньшие искажения, чем один большой [8, 447]. Однако на практике этот принцип следует применять с осторожностью. Во-первых, при увеличении количества взимаемых

налогов могут существенно возрасти административные издержки. Во-вторых, хозяйствующим субъектам безразлично число и размер искажений, и если налоговое бремя в целом будет выше, это может привести к снижению инвестиций и предложения труда.

Принимая во внимание территориальную привязанность природных ресурсов, их налогообложение тесно связано также с проблемами фискального федерализма, то есть распределением прав на получение доходов и регулирование расходов между различными уровнями государственного управления – от центрального правительства до местных органов власти.

Как известно, природные богатства распределены в пространстве неравномерно. Поэтому выбор между их общегосударственным или местным (региональным) налогообложением неизбежно затрагивает вопросы справедливости (*equity*) в налогообложении. Если исходить из равного права граждан на природные богатства страны, то очевидно, что ресурсное налогообложение должно быть общенациональным, поскольку только в этом случае имеется возможность нивелировать различия в природном потенциале, а следовательно, и доходах различных территориальных общин. Кроме того, это дает потенциальную возможность создавать изначально равные налоговые условия для конкуренции отдельных юрисдикций в привлечении труда и капитала (гипотеза Tiebout [10, 529-533]).

Однако существуют веские аргументы и в пользу местного ресурсного налогообложения. Это, прежде всего, связано с тем, что централизованное перераспределение доходов от ресурсных налогов очень трудно организовать таким образом, чтобы оно в полной мере учитывало как

общие принципы фискального федерализма, так и специфические особенности отдельных территорий, в том числе обусловленные добычей полезных ископаемых. Если, например, действующая в стране система межтерриториального финансового выравнивания недостаточно учитывает проблемы территорий, возникающие в связи с добычей и обогащением минеральных ресурсов, их потребности в ускоренном развитии отдельных направлений хозяйственной деятельности (необходимость вложений средств в так называемые "точки роста"), то местное ресурсное налогообложение может способствовать решению этих проблем. Например, если взимаемые экологические налоги либо недостаточны для компенсации экологических ущербов, обусловленных добычей полезных ископаемых и возникающих в пределах региона, либо в основном централизуются, то территория может обоснованно претендовать на самостоятельное взимание и использование ресурсных налогов.

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

Все специальные (дополнительные) налоги в горном секторе (налоги на отделение, на собственность, на прибыль или доход) в краткосрочном периоде увеличивают издержки добычи и цены на минеральные ресурсы, а в долгосрочном – снижают норму прибыли на капитал, а следовательно – инвестиции в МСК и занятость в данном секторе. Однако это нельзя безоговорочно отнести к недостаткам данных налогов, поскольку именно снижение добычи минерального сырья в настоящем и является одной из целей ресурсного налогообложения.

Кроме того, каждый из налогов вносит различные дополнительные искажения в экономическое поведение добывающих компаний.

Так, налог по фиксированной ставке на единицу добычи без учета качества сдвигает решение об извлечении с настоящего на будущее, но не меняет временных решений относительно качества добываемого сырья.

Налог на единицу добычи с учетом качества по фиксированной ставке влияет на временной профиль извлечения, а также изменяет решения относительно качества добываемого сырья.

Налог на стоимость добываемого сырья не влияет на временной профиль качества, но способен сдвигать во времени решения о добыче. Направление этих сдвигов неопределенно и зависит от соотношения роста цен на минеральное сырье и ставки банковского процента (так называемое правило Хотеллинга [1]).

Достоинством всех вышеперечисленных налогов на отделение от массива является простота и низкие издержки администрирования, а также стабильность поступлений в бюджет независимо от финансовых результатов деятельности горных предприятий, а главный недостаток в том, что они усугубляют угрозу банкротства для низкорентабельных или убыточных предприятий.

Классический налог на собственность, во-первых, требует оценки стоимости запасов в недрах, что достаточно сложно, а во-вторых, ускоряет извлечение ресурсов. Последнее обстоятельство заставляет признать применение такого налога нецелесообразным, поскольку его влияние противоречит обычным целям ресурсной политики государства.

Прогрессивный налог на прибыль вносит большие искажения в сравнении с пропорциональным, более сложен в администрировании. Кроме того, существенным аргументом против его применения является то, что поскольку

поступление доходов от деятельности горных предприятий крайне неравномерно распределено во времени, применение прогрессивного налога может приводить к изъятию не только ренты, но и определенной части их нормальной прибыли.

Скидки на истощение недр перемещают решение о добыче с будущего на настоящее, поэтому применять их следует осторожно, принимая во внимание, что они могут противоречить основным целям ресурсного регулирования, а также усложнять проблемы администрирования налогов.

Таким образом, принимая во внимание цели ресурсного налогообложения (изъятие ренты и снижение добычи и потребления минеральных ресурсов в настоящем), вносимые налогами искажения, а также издержки администрирования, можно выделить два приемлемых варианта построения системы специальных налогов в МСК.

1. Дополнительный пропорциональный налог на прибыль горных предприятий в сочетании с прогрессивным индивидуальным подоходным налогом. Этот налог вносит минимальные искажения и связан с относительно небольшими административными издержками (при условии, если налог на прибыль присутствует в общем налоговом пакете). При этом расходы на геологоразведку могут быть капитализированы, а расходы на развитие – амортизироваться по обычным правилам.

2. Налог на отделение в процентах к стоимости добываемого минерального сырья с учетом его качества. Этот налог относительно прост в администрировании и при той же самой сумме получаемых доходов, что и в случае использования налога на тонну

руды, не влияет на профиль качества добываемых полезных ископаемых. Кроме того, в связи с тем, что налоговый оклад зависит от действующей в момент расчета обязательств цены, этот налог лучше учитывает фактор инфляции.

Однако эти выводы справедливы прежде всего для развитой рыночной экономики, хорошо специфицированных отношений собственности, при условии способности правительства применять относительно сложные налоговые системы, собирать установленные налоги в полном объеме с минимальными издержками, а также наличия других институтов и факторов, присущих развитым странам. Поэтому очевидно, что обоснованные предложения по ресурсному налогообложению в МСК не могут быть автоматически перенесены на экономику Украины без существенной корректировки с учетом ее институциональных особенностей (слабой защиты собственности и контрактов, отсутствия развитых рынков факторов производства, масштабного сокрытия реальных финансовых результатов и уклонения от уплаты налогов и др.). Этот же вывод можно распространить и на проблему выбора между общегосударственным и местным (региональным) ресурсным налогообложением. Поэтому формирование эффективной системы налогообложения МСК для Украины требует специального обоснования.

Литература

1. Эндерс А., Квернер И. Экономика природных ресурсов. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 256 с.
2. Данилишин Б.М., Дорогунцов С.І., Міщенко В.С. та ін. Природно-ресурсний потенціал сталого розвитку України. – К.: РВПС України НАН України, 1999. – 716 с.
3. Коновалюк В.І. Роль монополій топливно-енергетического

комплекса в экономике Украины: Монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Киев: Наук. думка, 2004. – 278 с.

4. Стариченко Л.Л. Горная рента и регулирование доходов угледобывающих предприятий // Проблемы повышения эффективности функционирования предприятий различных форм собственности. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2002. – С. 96-111.

5. Решетилова Т.Б. Горная рента в механизме хозяйствования корпораций (на примере угольной промышленности): Дис. ... д-ра экон. наук. – Донецк, 1988. – 425 с.

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

7. Голуб А., Маркандия А., Струкова Е. Проблемы изъятия рентных доходов // Вопр. экономики. – 1998. – № 6. – С. 148-159.

8. Бобылев С. Россия на пути антиустойчивого развития? // Вопр. экономики. – 2004. – № 2. – С. 43 –54.

9. Conrad R., Hool B. Taxation of Mineral Resources. – Toronto: Lexington Books, 1980. – 109 p.

10. Rosen, Harvey S. Public Finance. 3rd ed. – Burr Ridge, Illinois: Irwin, 1992. – 657 p.

11. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. - М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. - 720 с.

12. Финансы: Оксфордский толковый словарь: англо-русский. – М.: Весь Мир, 1997. – 496 с.