УДК 336.201

Е.А.СОЛОВЬЕВА
Санкт-Петербургский государственный горный институт (технический университет)

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТИМУЛИРУЮЩЕГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИИ

Предложена концепция формирования стимулирующей налоговой системы в минерально-сырьевом комплексе России; обоснованы методические принципы построения стимулирующего налогообложения прибыли недропользователей; изложены критерии и показатели льготного налогового режима при недропользовании.

In this paper the concept of incentive tax system formation in the sphere of mineral and raw complex of Russia is offered. Methodical principles of incentive taxation of entrails users' profit are proved; the criteria and activities of privileged tax treatment in entrails use are stated.

Сложившаяся система налогообложения в сфере недропользования имеет существенные недостатки. Регулярные платежи за пользование недрами и налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) выполняют лишь фискальные функции. Не используется стимулирующая функция налогов, не учитывается природный фактор при определении размера налоговых ставок. Упразднение дифференцированных ставок НДПИ в зависимости от горно-геологических условий и переход на «плоскую» налоговую шкалу привело к дестабилизации работы малых и средних горно-добывающих предприятий, увеличению числа не рентабельных для недропользователей участков месторождений, к росту масштабов нерационального использования запасов полезных ископаемых.

Все это указывает на необходимость дальнейшего совершенствования системы налогообложения в этой сфере. Нужна стимулирующая система налогообложения в минерально-сырьевом комплексе (МСК) на основе учета природной ренты на всех стадиях освоения и эксплуатации месторождений. Назрел вопрос о разработке для всех отраслей МСК специальных налоговых режимов и принятии соответствующего федерального закона. При этом следует использовать положительный зарубежный опыт в области стимулирования горно-добывающих отраслей при помощи кредитно-налоговых инструментов. Целесообразно во II части Налогового кодекса (НК РФ) выделить специальный раздел «Природно-ресурсные налоги и платежи», в котором на общей методологической основе построить налоговую систему по отдельным видам природных ресурсов с учетом природной ренты.

Известно, что согласно российскому налоговому и горному законодательству основной функцией введенных в 1992 г. платежей за недра должно было быть стимулирование рационального использования минерально-сырьевых ресурсов. Однако на практике данный принцип налогообложения до сих пор не реализован. Основная причина этого, по нашему убеждению, состоит, во-первых, в отсутствии целостной концепции стимулирующего налогообложения в МСК, и, во-вторых, в отсутствии самого механизма реализации стимулирующей функции налогов при недропользовании.

Нами сделана попытка сформулировать и определить методические основы построения системы стимулирующего налогообложения для предприятий минерально-сырьевого комплекса. Мы полагаем, что обеспечить успешный переход от фискаль-

ной налоговой системы к стимулирующей можно с помощью специальных налоговых режимов недропользования, которые будут наиболее полно учитывать специфику горного производства и особенности месторождений полезных ископаемых как геоэкономической категории.*

При построении специальных налоговых режимов недропользования следует исходить из комплекса основных концептуальных положений:

- поэтапный переход на рентный принцип налогообложения на основе стоимостной оценки месторождений полезных ископаемых;
- постепенное изменение структуры налоговой системы путем увеличения доли природоресурсных налогов при сокращении доли косвенных налогов;
- перевод налоговой системы с фискального на стимулирующее налогообложение.

При реализации стимулирующего налогового режима необходимо руководствоваться следующими принципами налогообложения:

1) должны быть установлены предельные уровни налоговых изъятий у недропользователей;

2) налоговые ставки льготного режима не могут выходить за рамки предельных уровней налоговых ставок соответствующего налога, предусмотренных НК РФ и федеральным законодательством;

3) введение специальных налоговых режимов не должно приводить к сокращению доходов бюджетов, а призвано способствовать их росту.

В рамках предложенной концепции разработаны методические основы формирования специальных налоговых режимов недропользования. Для реализации этих режимов должны быть решены следующие задачи:

1) выявление и обоснование перечня налогов, при взимании которых целесообразно установить особый налоговый режим;

2) определение сферы действия и порядка налогового режима;

3) разработка системы стимулирующих показателей для отдельных видов налогов и групп горно-добывающих предприятий.

При установлении перечня налогов, включаемых в сферу действия особого налогового режима недропользования, важно определить роль данного налога в формировании доходной части бюджетов РФ и субъектов Федерации, сложившийся порядок его распределения по уровням бюджетной системы.

Предлагаются следующие методические подходы к формированию механизма стимулирующего налогообложения в МСК:

1) специальные налоговые режимы целесообразно устанавливать, опираясь в основном на три вида прямых налогов: налога на прибыль (доход) предприятий, налога на имущество организаций и налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ);

2) общие методологические положения применения стимулирующего налогообложения должны быть разработаны федеральными исполнительными и законодательными органами;

3) субъекты РФ должны иметь право разрабатывать и устанавливать специальные налоговые режимы на территориальном уровне для горно-добывающих предприятий, расположенных на данной территории, в рамках действующего НК РФ, федерального налогового и горного законодательства, с учетом специфики регионов и особенностей минерально-сырьевой базы региона.

В общем виде система налоговых инструментов, стимулирующих налогоплательщиков к рациональному недропользованию, представлена на рисунке. Она включает в себя налоговые льготы, налоговые санкции, набор кредитных инструментов, которые направлены на повышение эффективности недропользования за счет развития стимулирующей функции налогово-кредитной системы.

* *Соловьева Е.А.* О концепции налоговой реформы в минерально-сырьевом комплексе / Е.А.Соловьева, В.А.Зубков // Записки Горного института. Т.145 (1). СПб, 2000. С.19-29.



Формирование механизма стимулирования налогами рационального недропользования

Рассмотрим порядок применения стимулирующего налогообложения на примере налога на прибыль. Налог на прибыль (доход) предприятия предлагается в качестве основного элемента системы стимулирующего налогообложения при недропользовании. Разрабатывая льготный налоговый режим при взимании налога на прибыль, следует ориентироваться на уровень предельных ставок, определенных НК РФ. При этом ставка налога на прибыль при изъятии доходов в федеральный бюджет не должна быть меньше нижнего предельного уровня, а ставка отчисления в доходную часть бюджета территории не может превышать верхнего предельного уровня налоговой ставки, установленной федеральным налоговым законодательством. Региональные органы мо-

гут изменять порядок налогообложения в пределах той части прибыли (дохода) предприятия, которая направляется в территориальный бюджет. С учетом данных ограничений субъекты РФ имеют право стимулировать разработку тех или иных месторождений полезных ископаемых путем снижения ставки налога на прибыль в отдельных случаях до нуля (для низкорентабельных предприятий) и максимального увеличения той же ставки (для высокорентабельных предприятий).

Система показателей стимулирующего налогообложения прибыли устанавливается исходя из критериев, на основании которых может быть принят специальный налоговый режим для горно-добывающих предприятий (см. таблицу). Данные критерии отражают содержание минеральных ресурсов как геоэкономической категории. Они учитывают влияние природного фактора на горное производство, а также влияние самого горного производства на окружающую природную среду, т.е. специфику горной промышленности, обусловленную объективными факторами: стадийным характером разработки месторождений полезных ископаемых, их невозобновляемостью, неизбежным истощением запасов, высокой капиталоемкостью горного производства, относительно длительными сроками строительства горных предприятий, повышенными инвестиционными рисками, вредным воздействием на природную среду.

Рекомендуемая система стимулирующего налогообложения прибыли недропользователей

Основание (критерий) для льготного налогообложения	Показатели льготного налогового режима
Стадийный характер разработки месторождений полезных ископаемых	Введение налоговой скидки на начальном и завершающем этапах работы горного предприятия
	Введение налоговых санкций за несоблюдение сроков и условий освоения и разработки месторождений полезных ископаемых, установленных в лицензионном соглашении
Невозобновляемость месторождений полезных ископаемых. Фактор истощения запасов. Непрерывность инвестиционного процесса в горном производстве, потребность в постоянном вводе новых мощностей по добыче полезных ископаемых взамен выбывающих	Освобождение от налогообложения части прибыли, направляемой на проведение ГРР с целью прироста запасов минеральных ресурсов с учетом общественной потребности в них, дефицита, стратегического и валютного характера отдельных их видов
	Введение налоговых каникул, снижение ставки или полная отмена налога на прибыль при реализации инвестиционных проектов освоения низкорентабельных месторождений полезных ископаемых
Высокая капиталоемкость горного производства, относительно длительные сроки строительства горного предприятия, возврата начальных вложений	Выделение инвестиционных налоговых кредитов при выполнении крупных инвестиционных программ
	Освобождение от налогообложения части прибыли, направляемой на обновление и развитие производства (независимо от использования амортизации), на увеличение экспорта конкурентоспособных видов продукции
Горное предприятие – объект повышенного инвестиционного риска	
Внедрение прогрессивных и ресурсосберегающих технологий при добыче и переработке минерального сырья, при разработке техногенных отходов и комплексном использовании сырья	Налоговые скидки, вводимые на срок внедрения прогрессивных и ресурсосберегающих технологий
	Введение платы за сверхнормативное потребление топливно-энергетических и других материальных ресурсов на единицу продукции, за неоправданные потери при добыче и переработке минерального сырья
Проведение природовосстановительных и природоохранных работ в целях уменьшения и предотвращения вредного воздействия горного производства на окружающую природную среду	Введение налоговых скидок за улучшение качества окружающей природной среды, за выпуск экологически чистой продукции
	Введение экологического налога за выпуск экологически вредной продукции
	Предоставление льготных налоговых кредитов на природовосстановительные и природоохранные мероприятия в горно-добывающих отраслях

В соответствии с принятыми критериями предлагается система показателей льготного налогового режима при определении налогооблагаемой базы для налога на прибыль горно-добывающих предприятий. Показатели основаны на использовании известных элементов налоговой системы (налоговые скидки, нулевые налоговые ставки, налоговые санкции, налоговые каникулы, налоговые кредиты и др.). Эта схема стимулирующего налогового режима может быть использована практически для любой отрасли горной промышленности и для разных категорий налогоплательщиков. Данные методические рекомендации могут послужить основой для разработки отраслевых методических рекомендаций с учетом специфических особенностей отдельных видов полезных ископаемых. При этом можно использовать группировку видов полезных ископаемых, принятую Правительством РФ при определении регулярных платежей за право на их добычу.

Наиболее целесообразным мы считаем следующий порядок введения данной системы налогообложения. Специальные налоговые режимы для горно-добывающих отраслей промышленности устанавливаются региональными органами самостоятельно, но в рамках и в соответствии с федеральным законодательством и нормативно-правовыми актами, утвержденными федеральными органами исполнительной и законодательной власти. Это не касается предприятий, работающих на условиях соглашений о разделе продукции (СРП).

В отношении части прибыли, зачисляемой субъектами РФ в доход федерального бюджета, специальный налоговый режим для недропользователей также может быть установлен, но условия и порядок его введения определяются Правительством РФ в той или иной форме (специальное постановление Правительства РФ, либо дополнения к действующим федеральным законам). Наиболее целесообразно разработать и принять федеральный закон о специальных налоговых режимах при недропользовании, в котором были бы даны концептуальные основы и методологические принципы налогообложения при недропользовании, общие методические рекомендации о порядке действия стимулирующего налогового механизма. На этой основе региональные органы власти смогут разрабатывать и вводить специальные налоговые режимы для горно-добывающих предприятий, расположенных на их территории.

Введение специальных налоговых режимов не изменит общей схемы формирования и распределения прибыли (дохода) горного предприятия. Изменятся лишь объем налогооблагаемой базы прибыли и пропорции деления чистого дохода, а также объем остаточной распределяемой прибыли.

Инструменты стимулирующего налогообложения могут быть применены и для налога на имущество организаций.

Следует вспомнить, что еще в 2002 г., когда были отменены налоговые льготы на прибыль, ученые и специалисты выступили с критикой этого нововведения. Так, авторы российско-канадского проекта «Налоговая политика России и ее влияние на развитие национальной экономики: совершенствование с учетом канадского опыта» в своем докладе по итогам этого исследования дали следующую оценку отмене льгот по налогу на прибыль в России: «…мировой опыт говорит о том, что ликвидация налоговых льгот, и прежде всего в части прибыли, инвестируемой в расширение и техническую реконструкцию производства, означает не что иное как лишение российской налоговой системы регулирующей функции – возможности стимулировать приоритетные направления развития национальной экономики».[*]

И вот теперь, по прошествии нескольких лет, на III Всероссийском налоговом форуме «Налоговая система России и развитие предпринимательства. Взгляд бизнеса», состоявшемся в Москве 3 апреля 2007 г.[**], вновь ставится вопрос о переходе от преимущественно фискальной к стимулирующей развитие экономики налоговой политике. На форуме, где обсуждались «Основные направления налоговой политики на 2009-

[*] *Рубченко М.* Отравленная пилюля. Новая глава Налогового кодекса создает новые проблемы бизнесу // Эксперт. 2002. № 4. С.39.

[**] См. Российская бизнес-газета. 2007. № 598.

2010 годы», подготовленные Министерством финансов РФ, представители бизнес-кругов отмечали, что налоговая реформа в России еще далека до завершения и нуждается в развитии и совершенствовании. Так, президент Торгово-промышленной палаты Е.М.Примаков поставил вопрос о возврате инвестиционной льготы на прибыль, о льготах по налогу на имущество в отношении вводимого в производство технологического оборудования и обратил внимание на другие проблемы налогового стимулирования. Специалисты предлагают введение дифференцированных налоговых ставок НДПИ с целью стимулирования рационального недропользования. Введенные с 1 января 2007 г. налоговые льготы для новых месторождений нефти Восточной Сибири и для старых месторождений в зависимости от выработанных запасов нефти можно рассматривать лишь как первый шаг к решению данной проблемы.

Стимулирующая налоговая политика имеет важное значение не только в сфере недропользования. Она особенно актуальна на этапе перехода российской экономики на ресурсно-инновационный путь развития, на более глубокую переработку природного сырья с большой долей добавленной стоимости. И государство должно создать для этого наиболее благоприятные условия с использованием таких экономических механизмов, как налоговая и кредитно-финансовая система.

Выводы

1. Как показывает зарубежная практика, стимулирование инвестиций и развитие горного производства осуществляется в основном за счет льготного режима при взимании налога на прибыль (доход) путем уменьшения налогооблагаемой базы: налог с прибыли взимается после выплаты роялти, вычета амортизационных отчислений, скидок на истощение недр и др. Исследованиями доказано, что налог на прибыль содействует развитию производства во много раз эффективнее, чем налог на пользование недрами и на имущество.

2. Из анализа современной налоговой системы РФ следует, что доля прибыли в формировании доходной части бюджетов территорий превышает поступления от налога на имущество и платежи за природные ресурсы. Исходя из этого, целесообразно ориентироваться на использование предложенной выше системы стимулирующих показателей при взимании с недропользователей налога на прибыль, хотя, безусловно, следует активно использовать стимулирующую функцию и других видов налогов.

3. Применение специальных налоговых режимов не должно вести к увеличению налоговой нагрузки на горные предприятия, они призваны способствовать росту горного производства и повышению его эффективности.

4. Использование льготных налоговых режимов послужит для недропользователей стимулом к росту прибыли, повысит заинтересованность инвесторов в капитальных вложениях в разработку и освоение месторождений полезных ископаемых, что в результате приведет к росту налоговых поступлений в бюджетную систему страны.