

НАЛОГОВЫЙ МАНЕВР В НЕФТЕГАЗОВОМ СЕКТОРЕ: КАКАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ НУЖНА РОССИИ?

Л.С. Гринкевич

д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой финансов и учета Института экономики и менеджмента
ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский государственный университет» (Томск)

В настоящее время активно обсуждаются направления реформирования налогообложения нефтегазового сектора России. Выбор осложнен необходимостью одновременного решения сразу нескольких задач: сохранения и дальнейшего приращения налоговых поступлений от добычи и реализации нефти и газа, создания стимулов для нефтегазодобывающих организаций к активным инвестиционным вложениям в освоение труднодоступных месторождений, справедливого извлечения рентных доходов (горной ренты, монопольной и экспортной) и их дальнейшего эффективного использования.

В статье проведен системный анализ характеристик современной российской системы налогообложения нефтегазового сектора по критериям: уровень налоговой нагрузки, влияние на доходы бюджетной системы, особенности изъятия горной ренты, механизм налогообложения и др. Предложены возможные направления реформирования налогообложения нефтегазового сектора в целях установления баланса между фискальной и стимулирующей функциями.

Ключевые слова: нефтегазовый сектор России, система налогообложения, налоговый маневр, реформирование.

Налогообложение добычи полезных ископаемых в России как особое звено налоговой системы имеет свои специфические особенности в механизме уплаты налогов и оказывает значимое влияние на доходы бюджетной системы страны.

В настоящее время активно обсуждаются направления реформирования системы налогообложения нефтегазового сектора, строятся прогнозные сценарии и даются оценки последствий возможных изменений.

Какая же система налогообложения добычи полезных ископаемых нам нужна?

С позиций концептуального подхода выделим основные критерии к формируемой системе налогообложения добычи полезных ископаемых:

- она должна обеспечивать бюджетную и энергетическую безопасность страны;

- иметь встроенный механизм изъятия рентного дохода, причем как горной ренты, так и монопольной и экспортной (изъятие необходимо формировать с учетом принципов оптимальности и справедливости налогообложения);

- быть инвестиционно-ориентированной (в части как модернизации и внедрения инноваций, так и воспроизводства минерально-сырьевой базы);

- обеспечивать ресурсосбережение (за счет использования комплексных и более щадящих технологий добычи углеводородов, повышения коэффициентов извлечения нефти и газа, более глубокой технологии переработки, качественной реализации последующего комплекса природоохранных мероприятий по восстановлению нарушенных участков);

- гарантировать защиту прав и интересов населения, проживающего на территории непосредственной добычи сырья, и «будущего поколения» (посредством соответствующего механизма распределения налоговых доходов между уровнями бюджетной системы, социальных инвестиций со стороны добывающих компаний, формирования специализированных резервных фондов и их приоритетного использования в интересах молодежи).

Реализованные к настоящему времени в нефтегазовом секторе налоговые маневры (с позиции структурных преобразований и корректировок состава и элементов налогообложения) охарактеризованы в табл. 1.

В целом налоговые маневры в нефтегазовом секторе были ориентированы на изменение состава налогов и платежей, усовершенствование механизма изъятия горной ренты, точечное стимулирование освоения новых месторождений и добычи сложных нефтегазовых запасов, на перенос фискальной нагрузки с экспорта на добычу нефти. Налоговые маневры 2011–2017 гг. были обусловлены необходимостью компенсации рисков выпадающих доходов бюджетов при создании Евразийского экономического союза (сопровождалось снижением экспортных пошлин на нефть), выравнивания экспортных пошлин на темные нефтепродукты с уровнем экспортных пошлин на нефть (при одновременном субсидировании глубокой переработки нефти) и стимулирования экспорта.

Обсуждаемый в настоящее время налоговый маневр предполагает кардинальное реформирование

Налоговые маневры в нефтегазовом секторе России

Год реализации	Направления корректировок
1991	Введение ресурсных налогов: отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, платежей за пользование недрами (роялти), акцизов, экспортных пошлин
1995	Принятие Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции»
1995–1996	Уменьшение пошлин на нефть с одновременным увеличением акцизов
2001	Введение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ)
2004	Изменение механизма расчета экспортной пошлины на нефть (установление четырех видов ставок в зависимости от стоимости нефти)
2006	Введение нескольких льгот: понижающего коэффициента K_b к ставке НДПИ для нефтяных месторождений, выработанных более чем на 80 %; 0 % – от ставки НДПИ при добыче нефти вязкостью в пластовых условиях более 200 мПа · с; налоговых каникул для участков Крайнего Севера и Дальнего Востока (география месторождений была расширена в 2012 г. за счет шельфовых месторождений Каспия, северных территорий)
2011	Введение понижающего коэффициента K_z для месторождений с выработкой запасов нефти до 5 %
2011	Маневр под названием «60–66–90–100», направленный на борьбу с «мазутной схемой»: коэффициент для расчета таможенной пошлины на нефть был снижен с 65 до 60 %, пошлины на светлые и темные нефтепродукты установлены на уровне 66 %, на бензин – 90 % от пошлины на нефть
2012	Введение понижающего коэффициента K_d для месторождений с низкопроницаемыми коллекторами до двух миллиардов
2013	Введение понижающего коэффициента $K_{дв}$ для сверхвязкой нефти в пластовых условиях более 10 000 мПа · с
2013	«Малый налоговый маневр» предусматривал корректировку ставок НДПИ и экспортных пошлин в 2014–2016 гг.: – повышение базовой ставки НДПИ при добыче нефти с 493 руб. в 2014 г. до 599 руб. (по плану) в 2016 г. (фактически – 857 руб. в 2016 г.); – одновременное снижение ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть и светлые нефтепродукты (кроме бензинов) с 60 % в 2012 г. до 55 % (по плану) в 2016 г.
2014	«Большой налоговый маневр» на период с 2015 по 2017 г.: – существенное снижение экспортных пошлин на нефть – до 30 % в 2017 г. (2015 г. – 42 %, 2016 г. – 36 %); – существенное снижение акцизов на автомобильный бензин (для сдерживания роста цен на внутреннем рынке); – существенное повышение базовой ставки НДПИ при добыче нефти до 919 руб. в 2017 г. Отметим одновременное изменение расчетной формулы ставки НДПИ на нефть: с 1 января 2015 г. добавлен коэффициент $K_{кан}$, характеризующий регион добычи и свойства нефти, и с 1 января 2017 г. – понижающий поправочный коэффициент K_k в абсолютной сумме 306 руб./т – 2017 г., 357 руб./т – 2018 г., 428 руб./т – 2019 г., 0 руб./т с 2020 г.
2017	Экспериментальное использование налога на дополнительный доход от добычи углеводородов

налогообложения нефте- и газодобывающих компаний – отказ от НДПИ и введение налога на финансовые результаты (чистую прибыль или чистый доход). Возникает вопрос о целесообразности такого решения.

Что же характерно для современной системы налогообложения нефтегазового сектора России?

1. По составу уплачиваемых налогов и платежей: система обложения нефтегазового сектора включает помимо общепринятых для всех плательщиков налогов специального, связанного с недропользованием, – НДПИ, обеспечивающего изъ-

ятие горной ренты, а также ряд неналоговых платежей: разовых за пользование недрами, регулярных за пользование недрами, сборов за участие в конкурсе (аукционе).

2. По уровню нагрузки: для сектора характерен наиболее высокий уровень налоговой нагрузки по сравнению с иными видами экономической деятельности. Так, в 2014 г. по виду экономической деятельности «добыча сырой нефти и природного газа, предоставление услуг в этих отраслях» налоговая нагрузка составляла 81,46 %*.

* Рассчитана как отношение налоговых, таможенных платежей и страховых взносов к ВВП по виду экономической деятельности (сумма валовой добавленной стоимости и чистых налогов на продукты).

3. По влиянию на доходы бюджетной системы страны: нефтегазовый сектор является существенным бюджетообразующим источником:

– доля нефтегазовых доходов в общем объеме доходов федерального бюджета РФ в соответствии с отчетом об исполнении бюджета составила в 2016 г. 35,99 %, это примерно 5,8 % ВВП (2014 г. – 51,28 %, 2015 г. – 42,92 %) (табл. 2, 3);

– доля НДС в общем объеме налоговых доходов федерального бюджета по состоянию на 1 января 2015 г. составила 36,5 %, в консолидированном – 0,72 % [1].

4. По налоговому регулированию: налоговое регулирование включает предоставление многочисленных специфических налоговых льгот, стимулирующих освоение новых месторождений и трудноизвлекаемых запасов.

Налоговые льготы в нефтегазовом секторе в настоящее время классифицируются следующим образом: региональные налоговые льготы, льготы для отдельных компаний, для нефтегазовых провинций, мелких, шельфовых и выработанных месторождений, для отдельных залежей и свит, в зависимости от сложности коллекторов (низкопроницаемые и сложные), от вязкости нефти (вязкие и сверхвысоковязкие), в форме специальных налоговых режимов (соглашение о разделе продукции (СРП), территории опережающего развития (ТОР), для компаний, использующих высокотехнологичные методы, и ряд других).

5. По наличию механизма изъятия горной ренты: НДС для нефти и газа имеет своеобразную «настройку», учитывающую геологические особенности месторождения, проекта, транспортную доступность и иные геолого-экономические, географические факторы и характеристики добываемого сырья, позволяющие дифференцировать изъятие рентного дохода.

Расчетная формула НДС на нефть выглядит так [4]:

$$\text{НДС}_{\text{нефть}} = 919 \cdot K_{\text{ц}} - (K_{\text{ндпи}} \cdot K_{\text{ц}} \cdot (1 - K_{\text{в}} \cdot K_{\text{з}} \times K_{\text{д}} \cdot K_{\text{дв}} \cdot K_{\text{кан}}) - K_{\text{к}}),$$

где $K_{\text{ц}}$ – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть.

Таким образом, учитывается динамика мировых цен на нефть, степень выработанности запасов конкретного участка, величина запасов участка, степень сложности добычи нефти, степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья, регион добычи и свойства нефти.

Что касается НДС на газ, то в период с 1 января по 1 июля 2014 г. применялась абсолютная ставка налога (изъятие дифференциальной ренты не производилось), и только с 1 июля 2014 г. была введена расчетная формула НДС на газ (газ горючий природный, добываемый из всех видов сырья, руб./тыс. м³) [4]:

$$\text{НДС}_{\text{газ}} = 35 \cdot \text{Еут} \cdot K_{\text{с}} + \text{Тр},$$

где Еут – базовое значение единицы условного топлива, ед.;

$K_{\text{с}}$ – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа из залежей углеводородного сырья, ед.;

Тр – показатель, характеризующий расходы на транспортировку газа, ед.

В результате при определении суммы налога учитываются степень выработанности запасов газа конкретного участка недр, географическое расположение участков с привязкой к территории принадлежности, период эксплуатации, глубина залегания углеводородов, принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения, расходы на транспортировку.

6. По методу изъятия горной ренты: используются в основном налоговые методы, а именно НДС (к налоговым методам в мировой практике относятся бонусы, роялти, рента, НДС), хотя законодательством предусмотрена возможность использования неналоговых методов (СРП, концессии, риск-сервисные контракты).

7. По механизму налогообложения: пока в налогообложении нефтегазового сектора России преобладает налогообложение валовых показателей (дохода, выручки), которое планируется дополнить налогообложением экономических результатов (прибыли, чистого дохода).

8. По применению налогов и платежей, используемых в международной практике:

– бонусы (единовременные платежи, уплачиваемые пользователями недр (бонусы подписания, открытия запасов, начала добычи, достижения определенного уровня запасов [5]). С оговоркой их аналогами в России можно считать разовые платежи за пользование недрами и сбор за участие в конкурсе (аукционе);

– рента – также наш «аналог» – регулярные платежи за пользование недрами;

– роялти и налог на добычу (на основе валового дохода) – в российской налоговой системе с 2001 г. используется НДС. Что касается роялти, то порядок формирования налоговой базы по нему и исчисления налога сильно варьирует по странам, при этом учитывают уровень годовой добычи, объем накопленной добычи, срок разработки, вязкость нефти, продуктивность скважин, цену нефти и иные факторы [5];

– вывозные таможенные пошлины – как правило, не применяются в развитых странах;

– налоги на случайную прибыль (при превышении цены над некоторой базовой ценой) и налоги на сверхприбыль (прибыль, превышающую «нормальный» уровень рентабельности) в РФ не применяются, хотя обязательное распределение 50 % прибыли госкорпораций в пользу акционеров напоминает налог на сверхприбыль;

– дополнительный налог на прибыль (налоговой базой является прибыль, как и при обычном налоге на прибыль, часто с использованием дополнительного вычета из налоговой базы в размере фактически произведенных инвестиционных затрат на геоло-

Таблица 2

Изменение размера и доли нефтегазовых доходов в общем объеме доходов федерального бюджета РФ*

Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Доходы, всего, млрд руб.	6 278,9	7 781,1	9 275,9	7 337,8	8 305,4	11 367,7	12 855,5	13 019,9	14 496,9	13 659,2	13 460,0
Нефтегазовые доходы, млрд руб.	2 943,5	2 897,4	4 389,4	2 984,0	3 830,7	5 641,8	6 453,2	6 534,0	7 433,8	5 862,7	4 844,0
Доля, %	46,88	37,24	47,32	40,67	46,12	49,63	50,2	50,18	51,28	42,92	35,99

* По: [2].

Таблица 3

Основные характеристики федерального бюджета РФ в 2016–2019 гг.*

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
Доходы, млрд руб.	13 369	13 488	14 028	14 845
Доля от ВВП, %	16,1	15,5	15,2	15,0
Нефтегазовые доходы, млрд руб.	4 778	5 050	5 114	5 348
Доля от ВВП, %	5,8	5,8	5,5	5,4
Нефтегазовые доходы, млрд руб.	8 591	8 438	8 915	9 497
Доля от ВВП, %	10,4	9,7	9,7	9,6
Доля от общего объема, %	64,3	62,6	63,5	64,0
Расходы, млрд руб.	16 403	16 241	16 040	15 987
Доля от ВВП, %	19,8	18,7	17,4	16,2
Дефицит (–) / профицит (+)	–3 034	–2 753	–2 011	–1 142
Доля от ВВП, %	–3,7	–3,2	–2,2	–1,2
Доля нефтегазового дефицита, % ВВП	–9,4	–9,0	–7,7	–6,6

* По: [3].

го-разведочные работы и добычу) аналогичен предлагаемому к введению налогу на финансовый результат;

– ресурсно-рентные налоги, нацеленные на налогообложение чистого дисконтированного дохода инвестора после окупаемости инвестиционных вложений. В РФ аналогом выступает вводимый налог на дополнительный доход.

9. По подходу к дифференциации налогообложения:

– производственный подход (налоговые ставки дифференцируются в зависимости от глубины залегания продуктивных пластов, дебитов скважин, периода открытия месторождения, качества и состава добываемой продукции, стадии освоения месторождения) реально применяется в РФ и «заложен» в механизм НДС;

– экономический подход (специальные налоги взимаются в зависимости от уровня рентабельности или отношения накопленного дохода к накопленным расходам) – начало внедрения (налогообложение прибыли, чистого дохода).

Сравнительные характеристики производственного и экономического подходов представлены в табл. 4.

10. По дифференциации налогообложения в зависимости от стадии освоения месторождения. Четкого деления (разные стадии освоения и добычи – разные налоги) нет, хотя введенные системы налого-

вых льгот и лицензирования косвенно эту дифференциацию обеспечивают.

Итак, относительно действующей системы налогообложения нефтегазового сектора можно заключить, что:

– она обеспечивает бюджетную безопасность страны, однако требует постоянного налогового маневрирования;

– фактический уровень налоговой нагрузки нефтегазовых компаний сильно разнится по регионам, провинциям, старым и новым месторождениям;

– налоговая нагрузка системообразующих нефтегазовых компаний не является предельной, что подтверждается размерами чистой прибыли и уровнем оплаты труда в нефтегазовом секторе экономики (табл. 5);

– акцент в налогообложении сделан на производственный подход, что повышает риски инвесторов при освоении новых месторождений и дестимулирует инвестиции в нефте- и газодобычу;

– механизм изъятия горной ренты требует дальнейшей «настройки», поскольку все тонкости и особенности месторождений, а также этапы их освоения не учитываются (особенно в газовом секторе);

– целесообразно обеспечить использование механизма изъятия монопольной ренты;

– применяемая система налоговых льгот требует упорядочения и целевого обременения.

Таблица 4

Сравнительные характеристики подходов к дифференциации налогообложения*

Параметр	Производственный подход	Экономический подход
Влияние на финансовые результаты	Любая комбинация производственных факторов не учитывает все особенности месторождения и этапы реализации проекта, что приводит к дифференциации финансовых результатов	Поскольку налоги не взимаются до полной окупаемости капитальных и эксплуатационных затрат, подход для участников финансово более привлекателен
Контроль обоснованности издержек	Требуется частичное реформирование системы учета в недропользовании	Требуется радикальное реформирование системы учета в недропользовании
Управление параметрами, от которых зависит уровень налогов	Возможно управление производственными параметрами для снижения налогов	Возможен необоснованный рост затрат
Издержки государства на администрирование	Рост издержек государства на администрирование производственных показателей	Рост издержек государства на систему мониторинга и контроля за процессом освоения участка недропользования, на администрирование цен и контроль обоснованности издержек
Стимулирование	Не всегда стимулирует применение новых технологий	Стимулирует инвестиции в нефтегазодобычу, разработку низкорентабельных месторождений, снижает риски инвесторов
Нормы и правила	Требуется уточнение специальной терминологии, ее дополнительное отражение в Налоговом кодексе, корректировка методики учета производственных показателей	Требуется механизм определения рыночных (справочных) цен на нефть

* По: [6, с. 73; 7, с. 56].

**Сопоставление размеров чистой прибыли компаний за 2016 г.
по данным отчетов о финансовых результатах**

Компания	Чистая прибыль, млрд руб.
ПАО «Татнефть»	104,8
ОАО «Сургутнефтегаз»	751,4
ПАО «НК «РОСНЕФТЬ»	201,0
ПАО «ЛУКОЙЛ»	207,6
ПАО «ГАЗПРОМ»	411,4

Корректировка системы налогообложения нефтегазового сектора предполагает выбор направления – на дальнейшее точечное реформирование с использованием пилотных проектов или на полную модернизацию.

Рассмотрим предлагаемые направления реформирования системы налогообложения нефтегазового сектора.

Первое направление связано с реализацией в системе налогообложения экономического подхода и предполагает замену НДС на дополнительный доход или налогом на финансовый результат.

Введение налога на дополнительный доход (налоговая база – расчетные доходы от добычи углеводородного сырья за вычетом эксплуатационных и капитальных расходов по разработке месторождения (для зрелых месторождений будет ограничение по вычитаемым расходам), ставку налога предлагается установить на уровне 50 %) может повлечь за собой:

- рост издержек государства на администрирование цен и контроль обоснованности издержек, возможный необоснованный рост затрат компаний;

- однозначное снижение доходов бюджета по сравнению с поступлениями от НДС, что нарушит баланс между фискальной и стимулирующей функциями в пользу стимулирующей.

Преимущества налога на дополнительный доход состоят в следующем: он учитывает рентабельность месторождения, фактически предоставляет налоговые каникулы и существенное снижение налоговой нагрузки до момента выхода компании на точку безубыточности, следовательно, стимулирует инвестиции в расширение и освоение запасов. С другой стороны, эффективность стимулирующей функции будет зависеть от порядка формирования налоговой базы – вот здесь можно и поэкспериментировать на основе пилотных проектов.

Предлагаемый налог на финансовый результат по сути является дополнительным налогом на прибыль. При использовании вычета из налоговой базы (прибыли) капитальных вложений в разведку и добычу он очень близок к налогу на дополнительный доход.

Второе направление связано с продолжением налогового маневра (структурные преобразования с существенным снижением субсидирования на нефтепереработку и на таможенную субсидию в рамках ЕАЭС) и дальнейшей модернизацией механизма исчисления НДС. В частности предлагается: ввести

дополнительную дифференциацию НДС по стадиям разработки месторождений, по недропользователям (малые, средние, крупные); убрать из формулы расчета НДС привязку к мировым ценам; расширить сферу применения соглашений о разделе продукции; стимулировать повышение качественных характеристик моторного топлива за счет дифференциации акцизов на нефтепродукты; использовать налог на дополнительный доход или налог на финансовый результат при освоении новых месторождений в порядке пилотных проектов; ввести налог на сверхприбыль и ряд других.

С учетом положений Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики России на 2018 г. и на плановый период 2019 и 2020 гг. становится очевидным, что радикальных изменений в системе налогообложения нефтегазового сектора в ближайшие годы не предвидится. Инвестиционно-бюджетная эффективность пилотных проектов с использованием налога на дополнительный доход и результативность администрирования данного налога будут ясны через несколько лет.

Таким образом, среди первоочередных задач совершенствования налогообложения нефтегазового комплекса требуют проработки вопросы справедливого изъятия рентного дохода, в том числе изъятия сверхприбыли, регулирования доли прибыли, остающейся в распоряжении нефтегазовых компаний, уточнения в Налоговом кодексе производственно-технических характеристик месторождений и свойств полезных ископаемых, используемых при формировании налоговой базы по НДС и предоставлении налоговых льгот.

Все это позволит повысить бюджетную эффективность системы налогообложения добычи полезных ископаемых в нефтегазовом секторе и обеспечить наличие финансовых ресурсов для ее воспроизводства.

Литература

1. Отчет об исполнении бюджетов за 2015 г. / Федер. казначейство (Казначейство России), офиц. сайт. URL: <http://roskazna.ru> (дата обращения: 30.06.2017).

2. Краткая информация об исполнении федерального бюджета за 2006–2016 гг. / М-во финансов Рос. Федерации, офиц. сайт. URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud/> (дата обращения: 10.07.2017).

3. Основные направления бюджетной политики на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов / М-во финансов Рос. Федерации, офиц. сайт. URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/bMJxsnBCWlrASjcUgjkHmAbXcXFF9VxC.pdf> (дата обращения: 10.03.2017).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федер. закон Рос. Федерации от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. по состоянию на 1 янв. 2017 г.).

5. Выгон Г., Рубцов А., Клубков С., Ежов С. Налоговая реформа нефтяной отрасли: основные

развилки // VYGON CONSULTING. URL: <http://vygon.consulting/products/issue-222/> (дата обращения: 15.07.2017).

6. Токарев А.Н. Региональная дифференциация налогообложения нефтяной отрасли России // Регион: экономика и социология. 2013. № 1 (77). С. 73–90.

7. Абдулкадыров А.С. Возможности применения экономического подхода к дифференциации налогообложения в недропользовании (на примере нефтегазового сектора) // Экономика и предпринимательство. 2014. № 1. С. 56–59.