

Проблемы и направления совершенствования налогообложения нефтедобычи

© 2010 В.С. Заика

Сургутский государственный университет
Ханты-Мансийского автономного округа - Югры
E-mail: center_audita@mail.ru

В статье поставлены проблемные вопросы, касающиеся налогообложения нефтедобычи в Российской Федерации. Рассмотрены возможные направления совершенствования налога на добычу полезных ископаемых. Как наиболее перспективная проанализирована концепция налога на дополнительный доход от добычи углеводородов.

Ключевые слова: налог, нефть, совершенствование, направление, дифференциация, доход.

Доходы от налогообложения добычи нефти являются одним из основных источников доходов бюджетной системы Российской Федерации, поэтому при разработке мероприятий налоговой политики государства особое внимание традиционно уделяется системе налогообложения в нефтяной отрасли, в которой образуются значительные рентные доходы.

В частности, в 2002 г. был осуществлен переход от регулярных платежей за добычу полезных ископаемых, акциза на нефть и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы к налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ), а с 1 января 2007 г. - к частично дифференцированному обложению НДПИ по нефти.

Несмотря на то, что введение НДПИ позволило упростить налоговую систему, с точки зрения расчета налоговых обязательств и администрирования, ряд проблем остается нерешенным.

Прежде всего, следует назвать проблему эксплуатации сложных и относительно дорогих в разработке месторождений.

Первый же год применения НДПИ показал, что около четверти объема добычи стало убыточным. Чтобы не потерять доходы, крупные компании интенсифицировали отбор нефти из высоко- и среднедебитных скважин в масштабах, существенно превышающих рациональные технологические и технические нормы. Одновременно в массовом порядке прекращалась эксплуатация малodeбитных скважин¹.

В долгосрочной перспективе плоская шкала НДПИ, не зависящая от условий добычи, провоцирует безвозвратные потери нефти в недрах, снижение нефтеотдачи, уменьшение извлекаемых запасов, сокращение налогооблагаемой базы.

Следует отметить, что усредненная ставка НДПИ менее критична для вертикально интегрированных нефтяных компаний (ВИНК). В связи с разработкой разных по качеству место-

рождений суммарная налоговая нагрузка на ВИНК останется, в целом, неизменной - что при единой, что при дифференцированной ставке НДПИ.

В худшем положении в связи с введением НДПИ оказались независимые нефтедобывающие компании, работающие на одном или нескольких расположенных рядом месторождениях с не самыми лучшими горно-геологическими характеристиками и не имеющие возможности отбирать для работы лучшие запасы. Вместе с тем объективно ухудшающееся состояние минерально-сырьевой базы нефтегазовой отрасли требует стимулирования независимого сектора нефтедобычи.

В России дифференциация коснулась лишь небольшой части месторождений в Восточной Сибири, Ненецком и Ямало-Ненецком автономных округах, на полуострове Ямал, на шельфе и месторождений на очень высокой стадии истощения.

Корректировка принципа расчета НДПИ путем учета коэффициента, связанного с выработанностью месторождения, обуславливает снижение налоговой нагрузки по трудноизвлекаемым запасам. Однако их доля в общей добыче незначительна, поэтому для нефтяных компаний страны использование данного коэффициента не является главным побудительным мотивом наиболее полного извлечения полезных ископаемых.

Кроме того, никоим образом не обоснован уровень выработанности в 80%. Расчеты показывают, что для многих месторождений неэффективность освоения возникает при меньшей величине данного критерия, в то время как некоторые месторождения с выработанностью даже более 90% остаются рентабельными для разработки².

Основное отличие зарубежных нефтяных налогов от российских заключается в большей гибкости, большем наборе используемых факто-

ров дифференциации и в самом механизме дифференциации.

В мировой практике, при использовании производственного подхода к дифференциации рента платежей при добыче нефти, для учета особенностей добычи используют как природные факторы (расположение месторождения, суша или шельф, глубина дна на шельфе, качество нефти, глубина скважин), так и “антропогенные” факторы (годовой уровень добычи, год ввода скважин или месторождения в разработку).

Важным критерием в зарубежных налоговых системах выступает дебит скважины, рассчитываемый не при использовании в добыче методов увеличения нефтедобычи, а “при прочих равных” условиях. Иными словами, рассматривается дебит, который бы наблюдался при использовании на скважине только традиционных технологий и, соответственно, зависел только от параметров нефтеносного пласта и стадии разработки месторождения.

Такой подход создает экономические условия для продления разработки “старых” истощенных месторождений благодаря снижению ставки роялти вплоть до нуля при добыче нефти из низкодебитных скважин.

В России из-за проблем с администрированием использование дебита скважин в качестве фактора дифференциации затруднено. Вместе с тем такая мера в высшей степени целесообразна и оказала бы существенную поддержку добыче нефти на истощенных и низкоэффективных месторождениях, учитывая, что доля неработающих скважин в эксплуатационном фонде в 2009 г. составила в среднем по России 16,3%, а среднесуточный дебит эксплуатируемых скважин по различным компаниям варьировался от 2,0 до 16,5 т³.

В мире повсеместно применяются пониженные ставки налога на добычу по отношению к тяжелой нефти. Россия также располагает значительными ресурсами тяжелой нефти, поэтому в случае признания целесообразности наращивания ее добычи необходимо применение соответствующих налоговых послаблений. Такой мерой могло бы стать, например, введение понятия “трудноизвлекаемые запасы” с сопутствующими льготами.

Наконец, за рубежом ставка роялти, как правило, адвалорная, т.е. представляет собой процент от стоимости ископаемого, а не специфическая, как у российского НДС. Таким образом, зарубежный производитель при неизменной ставке налога автоматически уплачивает меньшую сумму роялти за тот же объем добываемой менее качественной нефти.

При адвалорной ставке цена ископаемого уменьшается на транспортные расходы, а также позволяет учесть опережающий рост тарифов естественных монополий, что особенно актуально в России. Следовательно, если российский НДС сделать адвалорным, он будет зависеть от цен реализации, однако сегодня налог рассчитывается на основе мировых цен вне зависимости от точки продажи нефти. В итоге доля НДС в доходах от внутренних продаж нефти выше, чем от экспортных поставок.

При использовании специфической ставки в формуле расчета НДС, наряду с привязкой к мировым ценам на нефть, необходимо сделать привязку к внутренним, что позволит привести изменение ставки налога в соответствие с динамикой цен как мирового, так и внутреннего рынков с учетом структуры поставок нефти, либо, учитывая, что ценовая рента изымается при помощи экспортных пошлин, при расчете НДС необходимо вообще отказаться от использования коэффициента, учитывающего динамику мировых цен на нефть.

Фактически же в части совершенствования НДС, взимаемого при добыче нефти, “Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов” (далее по тексту - Основные направления на 2011 - 2013 гг.) предполагаются только такие законодательные изменения, как:

- введение “налоговых каникул” по НДС при добыче нефти на новых месторождениях севера Ямало-Ненецкого округа, а также расположенных в Черном и Охотском морях;
- введение понижающих коэффициентов к ставке НДС при добыче нефти на новых участках недр с незначительными начальными извлекаемыми запасами (на малых месторождениях).

В рамках повышения эффективности использования природных ресурсов в Российской Федерации Основными направлениями на 2011 - 2013 гг. предлагается продолжить работу по созданию налоговых и финансовых стимулов для утилизации попутного нефтяного газа, а также рассмотреть вопрос об отмене нулевой ставки с фактических потерь нефти и налогообложении добытой нефти на устье скважины с созданием соответствующих систем учета нефти и попутного газа.

Кроме рассмотренных возможных направлений налоговой политики Российской Федерации, в рамках дальнейшего совершенствования налогообложения добычи углеводородного сырья уже много лет ставится вопрос о переходе в долгосрочной перспективе на налогообложение

добавочного дохода, возникающего при добыче природных ресурсов.

Такой экономический подход к дифференциации рентных платежей при добыче нефти (выделяемый наряду с упомянутым производственным подходом) может быть реализован в различных формах, например, на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД), ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль.

Рассмотрим концепцию НДД, как наиболее перспективную и находящуюся в проработке рабочей группы, в состав которой входят представители заинтересованных федеральных органов исполнительной власти и организаций, учитывая то, что в рамках реализации налоговой политики предполагается завершить разработку подходов и необходимой нормативной правовой базы для введения налога на добавленный доход при добыче нефти и начать его применение на новых месторождениях нефти.

В соответствии с «Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» (далее по тексту - Основные направления на 2010 - 2012 годы) НДД включает в себя механизм прогрессивности. Налоговая база НДД определяется как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на величину затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации), производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. Сумма налога определяется значением Р-фактора, рассчитываемого как отношение накопленного дохода от добычи и реализации углеводородов к накопленным капитальным и эксплуатационным затратам на их добычу.

Шкала ставок НДД в зависимости от Р-фактора может выглядеть следующим образом (табл. 1):

Таблица 1. Пример шкалы ставок НДД в зависимости от Р-фактора*

Р-фактор	Налоговая ставка, %
От 1,0 до 1,1	0
От 1,1 до 1,2	15
От 1,2 до 1,3	20
От 1,3 до 1,4	30
От 1,4 до 1,5	40
От 1,5 до 2,0	50
Свыше 2,0	60

* Подходы к дифференциации налогообложения в газовой промышленности / В.А. Крюков. Новосибирск, 2006. С. 46.

Недостатками Р-фактора является то, что он не реагирует оперативно на ценовую конъюнк-

туру, а также не отражает эффективности хозяйственной деятельности в текущем налоговом периоде.

Альтернативой варианту, предложенному в Основных направлениях на 2010 - 2012 гг., может быть модель НДД, построенная по аналогии с налогом на прибыль, но учитывающая доходы и расходы, связанные исключительно с использованием природных ресурсов. При этом налоговые ставки должны устанавливаться за каждый налоговый период, в зависимости от уровня рентабельности за текущий налоговый период применительно к каждому виду деятельности (табл. 2).

Таблица 2. Налоговые ставки по предлагаемому НДД*

Рентабельность, %	Налоговая ставка, %
До 15	0
От 15 до 30	28
От 30 до 40	30
От 40 до 50	40
От 50 до 60	50
От 60 до 80	60
От 80 до 100	70
Свыше 100	80

* Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И.А. Майбуров [и др.]; под ред. И.А. Майбунова. М., 2010. С. 204.

Как отмечается в Основных направлениях на 2011 - 2013 гг., переход к НДД может повлечь за собой изменение всей системы налогообложения природной ренты - от НДС и вывозных таможенных пошлин до акцизов на нефтепродукты.

По мнению ведущих отечественных специалистов в сфере налогообложения, с точки зрения структуры оптимального налогообложения, в настоящее время целесообразнее использовать два налога: НДС и НДД, которые должны быть настроены на изъятие различных видов образующейся в недропользовании ренты (абсолютной и дифференцированной)⁴.

Согласно Основным направлениям на 2010 - 2012 гг. по НДС, взимаемому одновременно с НДД, должна быть установлена достаточно низкая ставка (например, с коэффициентом 0,3 - 0,5 к основной или адвалорная ставка 6 - 10%).

Рассматривая материалы по налоговому режиму для «новых месторождений», подготовленные в рамках проекта концепции модели налогообложения новых месторождений нефти, можно выделить следующие основные вопросы:

1) Определение “нового месторождения”.

Предполагается, что уполномоченный орган сформирует список “старых месторождений” на основе определенных критериев (дата выдачи лицензии на разработку, дата промышленной разработки, степень выработанности, географическое расположение). Месторождения, не вошедшие в этот список, будут иметь право на применение нового налогового режима.

2) Определение доходов, относящихся к “новому месторождению”.

Доходы, учитываемые для целей НДС, предлагается определять как произведение “справочной цены” и количества добытой нефти.

3) Определение расходов, относящихся к “новому месторождению”.

При налоговом режиме с НДС возникает необходимость обособления расходов, связанных с добычей на конкретном месторождении, которое отвечает критериям “нового месторождения”, от расходов, относящихся к старым месторождениям.

4) Меры контроля за правильностью расчета базы по НДС.

Можно согласиться с мнением отдельных специалистов Минфина России, заключающимся в том, что введение НДС неизбежно потребует детализации учета и отчетности недропользователей по отдельным участкам недр, институциональных преобразований (развития горного аудита, независимой экспертизы), широкого использования тендерных процедур, совершенствования системы государственного регулирования в сфере недропользования, в том числе эффективной координации действий Минфина России, включая ФНС России, и соответствующих служб и агентств МПР России, а также что целесообразно определить несколько регионов для проведения пилотных проектов реализации предлагаемой модели налогообложения нефтяной отрасли с целью последующего анализа и возможной корректировки механизма налогообложения⁵.

Кроме того, поскольку базовыми показателями НДС являются доходы и расходы, переход к налогообложению дополнительного дохода, получаемого при добыче углеводородного сырья, возможен после выработки соответствующих методов их администрирования, а именно при условии решения проблемы трансфертного ценообразования путем законодательного установления порядка определения цен для целей налогообложения, а также путем создания системы внутрироссийских ценовых индикаторов, основным источником информации для которой должна стать российская нефтяная биржа.

Новая схема налогообложения будет усложнена, она не учитывает индивидуальные особенности скважин и не стимулирует снижение затрат, но ее применение представляется наиболее целесообразным подходом с точки зрения интересов долгосрочного развития нефтяной отрасли (стимулирования разработки низкорентабельных и новых месторождений).

¹ *Мещерин А.* Налогообложение: ножницы Кудрина и пряники для избранных // Нефтегазовая вертикаль. 2010. □ 5. С. 18.

² *Филатов С.* Рациональному недропользованию: рациональное регулирование // Нефтегазовая вертикаль. 2009. □ 9. С. 39.

³ *Мещерин А.* Производственные активы: переменны к лучшему // Нефтегазовая вертикаль. 2010. □ 5. С. 55-58.

⁴ Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика” / И.А. Майбуров [и др.]; под ред. И.А. Майбурова. М., 2010. С. 198-199.

⁵ *Грызлова Е. В.* О вопросах реформирования налогообложения нефтедобычи // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2008. □ 4. С. 19-22.

Поступила в редакцию 10.07.2010 г.