

# СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ НЕФТИ И ГАЗА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**В. В. Понкратов**

*Статья посвящена анализу системы налогообложения добычи нефти и газа в России и разработке предложений по ее совершенствованию с учетом перспектив развития отрасли, существующих ресурсных ограничений, а также значения для формирования консолидированного бюджета. Правительство в 2011–2013 годах уделяло повышенное внимание вопросам совершенствования НДСПН, но последние новации повлекли доминирование фискальной функции этого налога. Ситуация в отрасли требует обратного — растет потребность в инвестициях в разработку месторождений в новых нефтегазовых провинциях, развитие транспортных и перерабатывающих мощностей. Ревизия использования природной ренты не должна подорвать конкурентоспособность топливно-сырьевых отраслей. Долгосрочным целям и государства, и бизнеса отвечает реинвестирование части природной ренты самими отраслями. При разработке концепции налогообложения добычи углеводородного сырья необходимо основываться на следующих подходах: налогообложение результата деятельности компаний; стимулирование рационального пользования недрами и наиболее полного извлечения основных и попутных компонентов; экономическая и бюджетная эффективность; простота администрирования. В статье сформулированы предложения по совершенствованию действующего в России механизма налогообложения добычи углеводородного сырья, в части таких нало-*

гов, как НДС, налог на прибыль, экспортная пошлина и платежи, установленные Законом РФ «О недрах».

Десятилетняя практика применения налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДС) показала, что действующая система ресурсных налогов ни в фискальном, ни в регулирующем плане не адекватна роли нефтегазовой отрасли в экономике России. Эта система направлена на изъятие текущих сверхдоходов, вызванных благоприятной ценовой конъюнктурой на рынках углеводородного сырья. Такой подход может быть оправдан только в отношении проектов, не связанных с большими капиталовложениями. Но он совершенно непригоден для реализации таких капиталоемких проектов, как проекты разработки месторождений в новых нефтегазовых провинциях, на шельфах северных морей. Отсутствуют стимулы разработки малодобитных скважин, сохраняется множественность налоговых платежей, при этом не решается в целом проблема изъятия в бюджет природной ренты. До сих пор отсутствуют реальные стимулы привлечения инвестиций в поиск, разведку и разработку месторождений углеводородного сырья. Основные задачи ресурсных налогов — изъятие в бюджет рентного дохода и стимулирование рационального ресурсопользования — решаются неэффективно. Новации по НДС 2008–2013 гг. повлекли резкое доминирование фискальной функции этого налога. Это обусловлено, в первую очередь, высокой степенью зависимости российской экономики в целом и доходов бюджета в частности от сырьевого экспорта.

В 2012 г. добыча нефти в России составила 516 млн т, что на 0,89% выше, чем в 2011 г. (прирост произошел в первую очередь за счет ввода крупных месторождений). Экспорт нефти составил 239,6 млн т, это на 0,8% ниже уровня 2011 г. Средняя цена в 2012 г. составила 110,4

долл./барр. Согласно данным ФТС РФ, в январе — ноябре 2012 г. общий объем экспорта товаров из Российской Федерации в стоимостном выражении составил 477,53 млрд долл., в том числе: нефть сырая — 165,65 млрд долл., нефтепродукты — 93,99 млрд долл., газ природный — 55,95 млрд долл. Таким образом, углеводородное сырье и продукты его переработки составляют 66,1% российского экспорта. Это доказывает, что российская экономика по-прежнему является преимущественно сырьевой и ориентированной на экспорт энергоносителей.

В консолидированный бюджет Российской Федерации в 2012 г. поступило 10959,3 млрд руб., или на 12,8% больше, чем в 2011 г. Налога на добычу полезных ископаемых в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2012 г. поступило 2459,4 млрд руб., или на 20,4% больше, чем в 2011 г., что обусловлено ростом цены на углеводородное сырье, а также индексацией ставок НДС при добыче нефти и газа горючего природного (табл.).

Доля НДС в консолидированном бюджете России значительна, но не доминирующая — складывается обманчивое впечатление, что бюджет не столь зависим от углеводородных доходов. Ситуация меняется, если добавить в бюджетное уравнение экспортную пошлину на вывоз нефти, нефтепродуктов и газа. Напомню, что в 2005 г. она была исключена из состава налогов и теперь учитывается в разделе «Доходы от внешнеэкономической деятельности». В 2012 г. вывозные таможенные пошлины на нефть сырую, газ горючий природный и товары, выработанные из нефти, принесли в федеральный бюджет 4053,4 млрд руб. Прочие вывозные таможенные пошлины (на вывоз металлов, вооружений, древесины, продукции легкой промышленности, сельского

Таблица

**Поступление доходов от добычи нефти и газа в бюджетную систему Российской Федерации в 2007–2012 гг., млрд руб.**

№ п/п	Показатель	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2012/2011, %
1	Администрируемые ФНС доходы консолидированного бюджета РФ	7 360,2	7 948,9	6 288,3	7 695,8	9 720,0	10 959,3	112,8
2	НДС, в том числе на:	1 194,7	1 708,0	1 053,8	1 406,3	2 042,5	2 459,4	120,4
2.1	нефть	1 070,9	1 571,6	934,3	1 266,8	1 845,8	2 132,6	115,5
2.2	природный газ	96,3	90,5	75,0	85,1	136,3	257,4	188,8
2.3	газовый конденсат	8,1	8,8	6,9	9,4	6,4	9,8	153,1

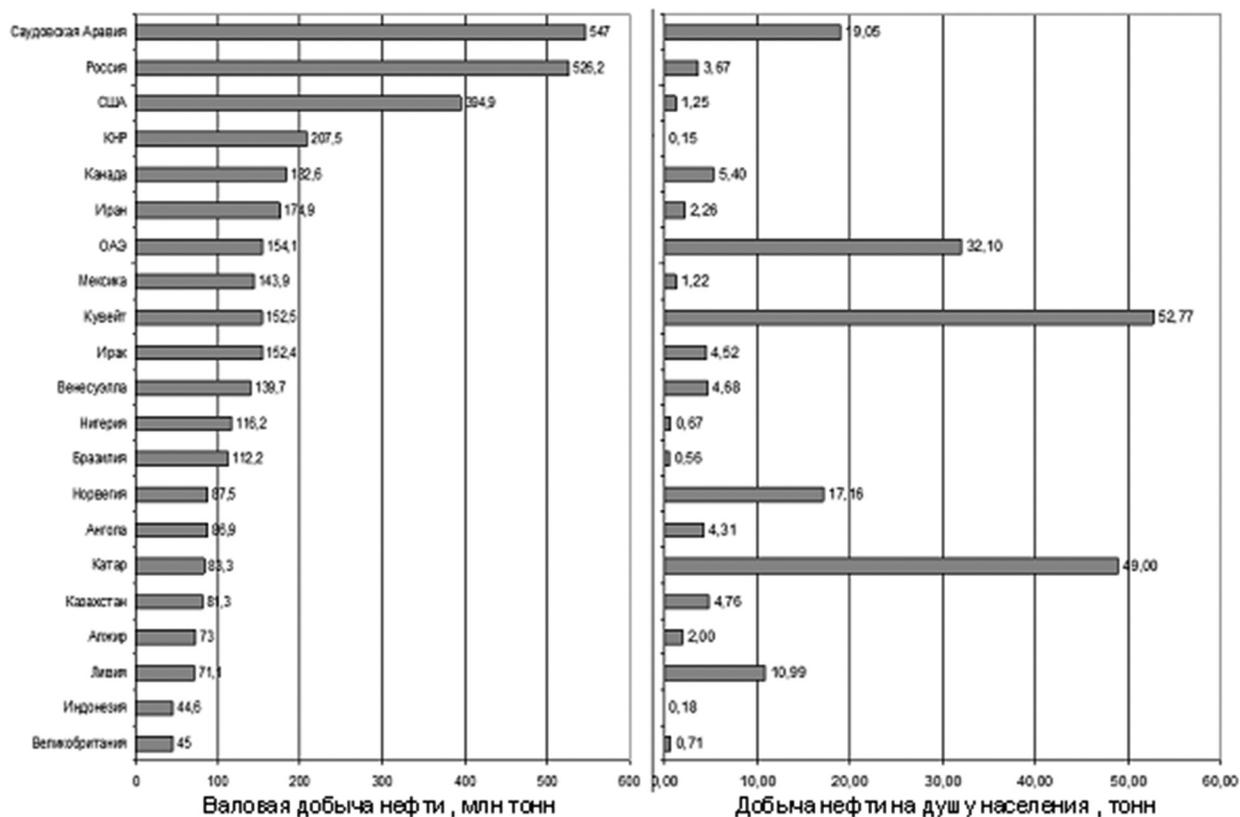


Рис. Добыча нефти в основных нефтедобывающих странах мира в 2012 г. (по данным BP Statistical Review of World Energy — June 2013)

хозяйства и прочих отраслей российской промышленности) составили лишь 46,3 млрд руб. [15, с. 14].

Согласно Основным направлениям бюджетной политики на 2013 г. и плановый период 2014–2015 гг., доля нефтегазовых доходов на этот период заложена на уровне 47%, что соответствует докризисным показателям и свидетельствует о критической зависимости бюджета от ценовой конъюнктуры на рынках углеводородного сырья. Особенно сильно это проявилось в острой фазе мирового финансово-экономического кризиса, пришедшейся на первую половину 2008–2009 гг. При нарастании неопределенности ценовой конъюнктуры рынка углеводородов появляются серьезные угрозы для финансовой стабильности государства и экономического роста в целом. Следует отметить, что в последнее десятилетие биржевые цены на нефть изменяются по законам рынка производных финансовых инструментов, а не рынка традиционных сырьевых товаров — поэтому практически невозможно прогнозировать ее динамику с достаточной степенью вероятности.

Уместно поставить вопрос: в состоянии ли Россия обеспечить уровень благосостояния своих граждан, соответствующий стандартам

развитых стран, за счет только лишь перераспределения ресурсов от добычи углеводородов? Мировой опыт показывает, что возможны два базовых сценария:

1. «Нефтяное проклятие» — это отрицательные последствия «голландской болезни» (опережающий рост заработной платы по сравнению с ростом производительности труда, рост издержек, удорожание национальной валюты в результате притока валютной выручки в страны — экспортеры нефти и, как следствие, — потеря конкурентоспособности национальными производителями), а также утрата политической элитой стимулов к повышению качества экономической и социальной политики.

2. «Нефтяное благополучие» Норвегии, Объединенных Арабских Эмиратов, Кувейта, Катара, Саудовской Аравии. Высокий уровень жизни в этих странах поддерживается в основном благодаря финансовым дотациям государства, имеющим откровенно патерналистский характер, — путем выплаты собственным гражданам безвозмездных пособий и предоставления широкого спектра социальных услуг. Между тем цифры свидетельствуют, что сравнение России с вышеперечисленными «нефтяными государствами» с позиций модели построения социально-экономической политики

системно некорректно [6]. Основная причина этого — существенно большая численность населения.

Характерная особенность успешных «петрогосударств» заключается в том, что численность населения в каждой из них — не более 5 млн человек (исключение составляет Саудовская Аравия — 28 млн жителей, но ее нефтегазовый потенциал несравненно больше) и на каждого гражданина ежегодно приходится более 25 т добычи углеводородов.

Абсолютная доля России в общемировом производстве нефти составляет почти 12%, газа — более 25% (в совокупности более 1,1 млрд т нефтяного эквивалента в год) (см. рис.). Но добыча нефти на душу населения в России в 2012 г. составила всего 3,67 т. Также следует учитывать, что Россия является страной с огромной территорией и индустриальным экономическим укладом, что требует поддержания ресурсоемкой транспортной инфраструктуры и обуславливает повышенный внутренний спрос на энергоносители. В совокупности российская экономика потребляет почти 550 млн т углеводородов в год. Неудивительно, что в результате годовой физической объем чистого экспорта нефти и газа составляет около 4 т нефтяного эквивалента на одного россиянина (по итогам 2012 г.). А это значит, что наши возможности в области конвертации национального углеводородного потенциала в национальное процветание заведомо ограничены. Элементарный расчет показывает, что даже при сегодняшней сверхвысокой мировой цене экспортной российской нефти в 100 долл. за баррель выручка от экспорта этих 4 т составит лишь 3200 долларов в год, а с учетом издержек — менее 2500 долл.

Проанализирую минерально-сырьевую базу российской нефтегазовой промышленности. Сырьевая база нефти оценивается примерно в 10% мировой, по этому показателю страна уступает Саудовской Аравии, Канаде и Ирану. При этом перспективы наращивания сырьевой базы России рассматриваются как очень значительные — ресурсы нефти составляют более трети мировых, а наиболее достоверная их часть — перспективные ресурсы (категории  $C_2$ ) — оцениваются более чем в 12 млрд т. Распределение запасов и ресурсов нефти и конденсата по нефтегазоносным регионам России неравномерно.

Две трети добычи российской нефти в 2012 г., как и ранее, пришлось на Западно-Сибирский НГБ; большая ее часть получена из недр Ханты-Мансийского АО. Следует, однако,

отметить, что как объем, так и доля ХМАО в добыче нефти в последние годы уменьшаются. Причинами этого являются сокращение дебитов скважин на эксплуатируемых месторождениях, многие из которых разрабатываются 40 лет и более, а также относительно худшие промышленные характеристики вводимых в строй объектов. Более половины (56% в 2012 г.) нефти Западно-Сибирского бассейна добывается на 20 месторождениях, 18 из которых находятся на территории Ханты-Мансийского АО, одно — на территории ЯНАО и одно (Ванкорское) — в Красноярском крае. Лидером по объемам добычи нефти с 2007 г. является Приобское месторождение; в 2011 г. на нем добыто 39,3 млн т, или 8% российской нефти. Самотлорское месторождение, которое в течение многих лет давало максимальные объемы нефти, занимает вторую строчку — 26,3 млн т. Запасы его выработаны более чем на 70%.

Волго-Уральский НГБ ежегодно поставляет около 20% суммарного объема нефти, добытой в Российской Федерации. В 2012 г. его доля составила 22,7%, или 110,2 млн т. Главную роль в добыче нефти продолжает играть крупнейшее в Республике Татарстан Ромашкинское месторождение — несмотря на то, что его запасы выработаны уже на 88%; на нем было добыто 15,2 млн т. Остальную добычу обеспечивает почти тысяча месторождений [14].

России принадлежит лидирующее место в мире как по добыче газа (более четверти от мировой), так и по величине разведанных запасов (около трети мировых). Российская Федерация является крупнейшим экспортером и потребителем (второе место после США) природного газа. Начальные суммарные ресурсы газа России составляют 236 трлн  $m^3$ , в том числе 160 трлн  $m^3$  на суше и 76 трлн  $m^3$  на шельфе. Из общего объема суммарных ресурсов на 1.01.2011 г. накопленная добыча составила 18,2 трлн  $m^3$ , или 7,24%. Запасы свободного газа (в том числе газа, сосредоточенного в газовых шапках нефтяных и газоконденсатных месторождений) России составляют 47,2 трлн  $m^3$  по категориям  $A + B + C_1$  и 4,2 трлн  $m^3$  по категории  $C_2$ . Кроме того, извлекаемые запасы растворенного в нефти газа оценены по категориям  $A + B + C_1$  в 1,35 трлн  $m^3$  и в 0,89 трлн  $m^3$  по категории  $C_2$ . Перспективные и прогнозные ресурсы категорий  $C_3 + D_1 + D_2$  — 159,9 трлн  $m^3$ , из которых к категории малоизученных ( $D_2$ ) относится 77,2 трлн  $m^3$ .

Особенностью сырьевой базы газа является высокая концентрация разведанных запасов (около 78% от суммарных в стране нахо-

дится в Западной Сибири, а в пределах Ямало-Ненецкого округа — 75%). Преобладающая масса современных разведанных запасов свободного газа (более 72%) сосредоточена в 28 уникальных (с балансовыми запасами более 500 млрд м<sup>3</sup>) месторождениях (2,8% от общего количества месторождений), обеспечивающих свыше 85% всей годовой добычи в стране. Среди уникальных выделяют 8 месторождений-супергигантов с начальными извлекаемыми запасами каждое от 2 трлн м<sup>3</sup> и более. В 118 крупных (75–500 млрд м<sup>3</sup>) месторождениях содержится 22% разведанных запасов газа страны. На долю 740 мелких и средних месторождений приходится лишь 6% разведанных запасов.

В разработке находится около половины всех разведанных запасов газа, заключенных в наиболее экономически эффективных и географически более доступных месторождениях по сравнению с еще не освоенными. В настоящее время из общего объема добычи на Западно-Сибирский регион приходится около 545–560 млрд м<sup>3</sup>, или более 90%. Надым-Пур-Тазовское междуречье, являющееся главным газодобывающим регионом страны, обеспечено разведанными и подготовленными запасами на 16 лет. Выработанность запасов гигантских месторождений Западной Сибири, обеспечивающих около 65% всего объема добычи — Медвежьего, Уренгойского и Ямбургского, достигла соответственно 73,2%, 44,3% и 35,8%. На этих месторождениях происходит наибольшее сокращение добычи — около 20 млрд м<sup>3</sup> в год. Падение добычи также отмечается на крупнейшем Оренбургском месторождении на 0,7–1 млрд м<sup>3</sup> в год. В целом, из эксплуатируемых запасов газа 84% характеризуются падающей добычей.

Необходимо отметить следующие проблемы нефтегазового комплекса промышленности России:

- нерациональное недропользование (низкие коэффициенты извлечения нефти и газа), отсутствие комплексных технологий добычи углеводородов (сжигание попутного нефтяного газа);

- приближающееся истощение основных нефтяных и газовых месторождений Западносибирской нефтегазоносной провинции;

- рост себестоимости добычи углеводородов в новых провинциях;

- наличие инфраструктурных ограничений, в том числе для диверсификации экспортных поставок углеводородов;

- высокий износ основных фондов транспортной инфраструктуры и перерабатывающей промышленности;

- низкая глубина переработки [12, с. 227].

Поддержание достигнутых объемов добычи углеводородов потребует разработки:

- месторождений в новых нефтегазоносных провинциях, где отсутствует необходимая инфраструктура. В том числе — шельфы северных и дальневосточных морей, территории севернее 65° северной широты [16];

- трудноизвлекаемых залежей нефти, в т. ч. высоковязкой; газоконденсатных месторождений ачимовских и валанжинских залежей; месторождений сланцевого газа, низконапорного газа, высокосернистого газа, а также месторождений с высокой долей содержания гелия.

Налоговая политика государства оказывает значительное влияние на развитие нефтегазодобывающего сектора экономики, распределение доходов от добычи минеральных ресурсов и принятие решений об инвестициях. При разработке эффективного режима налогообложения минерального сектора необходимо учитывать специфику данного сектора экономики, а также потребности потенциальных инвесторов и критерии принятия ими решений. Для России, богатой природными ресурсами, теория ренты является мощным стратегическим инструментом для защиты национальной и ресурсной безопасности страны.

Основным источником государственных доходов, по классической школе, является налогообложение прибыли, заработной платы и земельной ренты. Классики считали, что поскольку эти три первичных дохода взаимозаменяемы как источники налогообложения, у государства есть возможность выбора оптимальной для общества системы налогов. Такой системой является та, где основная налоговая нагрузка приходится на рентный доход от использования земли и других природных ресурсов. В классической теории рентой называют вид дохода, не требующий от его получателя предпринимательской деятельности и затрат труда или, говоря по существу, — незаработанный доход.

Неоклассическая теория объединила землю и природные ресурсы с капиталом в одну категорию и отказалась от отдельного аналитического подхода к трем категориям производительных сил: труд, земля, капитал. Неоклассики не только изъяли понятие земли из языка экономики, но и разработали теорию «издержек созревания», оправдывающую земельную спекуляцию при сохранении низких налогов на

землю [3]. Социальное знание было вытеснено из сферы современной экономики, что привело к хищническому своекорыстному использованию природных ресурсов и обострило как социальные, так и экологические проблемы.

Советские научные школы, обеспечивающие эволюционный переход к рентному налогообложению по видам природных ресурсов, сформировались к середине 80-х гг. прошлого века. Их объединяла методология, предложенная ЦЭМИ РАН. В ее основе лежала сравнительная экономическая оценка отдельных видов природных ресурсов, с учетом многообразия полезных эффектов, получаемых от их использования, как в настоящее время, так и в перспективе. Ренту предлагалось определять при сопоставлении оптимальных планов по разности затрат на добычу природных ресурсов в замыкающих (предельных) и в конкретных (оцениваемых) условиях. Уровень замыкающих затрат устанавливает государство на определенный промежуток времени при заданных ресурсно-экологических ограничениях [5]. По принципиальным условиям отечественная экономическая теория не отличалась от западной, в основе которой также лежит предельная производительность.

Особо стоит отметить создание российскими учеными теорий использования пространства и размещения производства. Исходя из постоянства природно-географических особенностей любого государства, проблемы использования пространства и распределения природных ресурсов являются фундаментальным фактором, определяющим особенности общественного устройства страны. К сожалению, с началом рыночных преобразований сложилась ситуация, при которой не могли быть реализованы теории, обеспечивающие оптимальное размещение производительных сил по критериям экономической эффективности и национальной безопасности страны. Государству необходимо признать работы по теории ренты и экономической оценке природных ресурсов одним из приоритетных направлений фундаментальных и прикладных исследований.

Академик Д. С. Львов считал, что основной вклад в прирост чистого национального дохода России вносит не труд и даже не капитал, а рента, определяемая им как доход от использования земли, территории страны, ее природных ресурсов, магистральных трубопроводов, средств сообщения, монопольного положения производителей важных видов продукции, пользующихся повышенным спросом на

рынке. Долю ренты в общем доходе Д. С. Львов оценивал на уровне 75% — «иначе говоря, почти все, чем сегодня располагает Россия, есть рента от использования ее природно-ресурсного потенциала, ее земли». Поэтому ученый выдвинул тезис, что главным источником развития России должна стать рента. Она является действительно стратегическим оружием России. Но для эффективного его использования «необходима другая налоговая система. Налоги, в их прямом понимании, должны выполнять у нас лишь роль дополняющей рентные платежи системы» [4].

Для формирования эффективной системы налогообложения природопользования необходимо осуществление экономической оценки природных ресурсов на основе измерения их рентного потенциала. Оценки природных ресурсов играют двоякую роль в рамках стратегии управления минеральными ресурсами: во-первых, создается экономический механизм рационального природопользования, имеющий целью сохранение среды обитания на уровне, обеспечивающем баланс интересов нынешнего и будущих поколений; во-вторых, обосновывается оптимальный уровень платежей за пользование природными ресурсами.

Методологической основой «затратной» концепции (связана главным образом с именем академика С. Г. Струмилина) служила трудовая теория стоимости, в соответствии с которой стоимостью могут обладать только те блага, на которые затрачен общественно необходимый труд. Поэтому оценка природных ресурсов определялась затратами их освоения, а средние затраты освоения давали цену природного ресурса. Проблема экономической оценки природных ресурсов решалась в рамках теории оптимального планирования. В основу расчета горной ренты было положено различие в чистом доходе на данном и худшем по качеству и расположению месторождении при прочих равных условиях. Для исчисления оценки месторождения рента суммировалась с учетом коэффициента отдаления, приводилась к среднегодовой величине и капитализировалась. Наряду с «затратной» и «рентной» концепциями в конце 60-х — начале 70-х гг. активно выдвигаются другие точки зрения, получившие название результативных, которые трактовали экономическую оценку величины ренты либо как стоимость получаемой продукции, либо как стоимость продукции за вычетом текущих издержек, либо как сумму эффекта и затрат освоения, либо как оценку, основывающуюся на показателях приведенных затрат на

разработку и эксплуатацию оцениваемого и худшего источников ресурса.

Наиболее теоретически проработанной среди российских теорий природной ренты на современном этапе следует считать концепцию горной ренты, созданную Ю. В. Разовским. Ученый утверждает, что современная горная наука характеризует недра как важнейшую часть среды жизнеобеспечения гражданского общества, развивающегося на принципах рыночной экономики, устойчивого развития и правового государства. Среда жизнеобеспечения не может быть собственностью отдельных лиц или групп лиц, она объективно формирует источники жизни всего общества и каждого гражданина. Следовательно, горная рента — это доход от платы за хозяйственное, коммерческое или иное использование недр, извлечение запасов полезных ископаемых [13]. Абсолютная горная рента — это доход от платы за использование недр и месторождений полезных ископаемых с худшими характеристиками. Дифференциальная же горная рента возникает только в том случае, если оплата природного ресурса, вследствие его лучших характеристик, значительно превышает затраты по его использованию для производства продукции, пользующейся спросом.

Субъектам рынка рента представляется разным. Для компании-недропользователя рента, выплачиваемая ею, представляется элементом затрат на производство. Напротив, собственник природного ресурса рассматривает ренту как дополнительный доход, фактически получаемый за использование принадлежащего ему природного ресурса сверх цены его предложения. Рентный или нерентный характер выплат владельцам факторов зависит не только от эластичности их предложения, но и от наличия вариантов их альтернативного использования [7]. Поэтому с точки зрения экономики в целом плата за использование природных ресурсов является чистой экономической рентой.

Структура выручки любой компании-недропользователя существенно отличается от таковой у компании, занимающейся другими видами деятельности. Упрощенно структуру выручки компании-недропользователя можно представить в следующем аналитическом виде:

$$\begin{aligned} & \text{выручка от реализации} = \\ & - \text{затраты на производство} + \\ & + \text{предпринимательская прибыль} + \\ & \quad + \text{абсолютная рента} + \\ & \quad + \text{дифференциальная рента} \end{aligned}$$

Простым математическим преобразованием получаем формулу, характеризующую экономическое содержание дохода компании-недропользователя:

$$\begin{aligned} & \text{выручка от реализации} - \\ & - \text{затраты на производство} = \\ & = \text{предпринимательская прибыль} + \\ & \quad + \text{абсолютная рента} + \\ & \quad + \text{дифференциальная рента} \end{aligned}$$

Причем возникают данные виды дохода строго в указанной последовательности. Существенное различие в экономической природе элементов дохода обуславливает необходимость дифференцированного подхода к их налогообложению. Для каждого элемента дохода должен быть установлен свой инструмент изъятия его части. В отношении прибыли должен действовать общий механизм изъятия, применяемый для налогообложения прибыли всех хозяйствующих субъектов — налог на прибыль. Налог на прибыль уплачивается только при наличии прибыли у компании по итогам налогового периода. В отношении абсолютной и дифференциальной горной ренты все не столь однозначно. Оба вида ренты, исходя из их экономической природы, принадлежат собственнику недр. В Российской Федерации, согласно действующему законодательству, собственником недр является государство, которое должно разработать механизм изъятия ренты у пользователя недр, адекватный современным экономическим условиям. И основной проблемой на пути построения механизма изъятия ренты в пользу собственника недр является нерешенность вопроса разграничения предпринимательской прибыли добывающей компании, абсолютной и дифференциальной горной ренты.

При реализации добытого минерального сырья за рубежом у компании возникает дополнительный доход ввиду существенной разницы между внутренними и мировыми ценами на энергоносители. С формальной точки зрения этот доход распределяется между такими структурными элементами дохода компании-недропользователя, как абсолютная рента и дифференциальная рента, значительно их увеличивая. Но с целью унификации налогового законодательства целесообразно выделить этот вид дохода в особую экономическую категорию, назовем ее «экспортная рента». Экспортная рента — составной элемент дохода от экспорта продукции, возникающий ввиду значительной разницы между ценой этой продукции на националь-

ном рынке страны-экспортера и ценами на мировом рынке:

$$\begin{aligned} & \text{выручка от реализации} = \\ & = \text{затраты на производство} + \\ & + \text{предпринимательская прибыль} + \\ & \quad + \text{абсолютная рента} + \\ & + \text{дифференциальная рента} + \\ & \quad + \text{экспортная рента} \end{aligned}$$

Такая трактовка дополнительных доходов от экспорта углеводородного сырья позволяет применять механизмы налогообложения, идентичные налогообложению доходов компаний-недропользователей, дополнив их специальным налоговым инструментом — таможенной пошлиной.

Помимо общих налогов и сборов, которые уплачивает любой хозяйствующий субъект при осуществлении деятельности в России (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и пр.), компания, осуществляющая добычу полезных ископаемых, обязана уплачивать ряд специальных налогов. Систему обязательных платежей, взимаемых при недропользовании, образуют НДС, а также ряд платежей, предусмотренных Законом РФ «О недрах». Кроме того, при совершении экспортных операций с добытыми полезными ископаемыми уплачивается таможенная пошлина на условиях, установленных таможенным законодательством. Специальный налоговый режим установлен для лиц, с которыми было заключено соглашение о разделе продукции.

Главный итог реформирования российской системы налогообложения нефтяных компаний в течение минувшего десятилетия — усилившееся перераспределение доходов от добычи нефти в пользу государства. По оценке специалистов РБК, за период с 1999 до 2012 г. налоговая нагрузка на выручку нефтяных компаний выросла с 20 до 55 %, на прибыль — с 32 до 81 %. При цене 70 долл. за баррель «Юралс» в бюджет поступает около 65 % выручки только в форме НДС и экспортной пошлины, не считая других налогов. При удорожании барреля нефти с 30 до 90 долл. часть выручки, остающаяся у нефтяников после уплаты пошлины и НДС, увеличивается всего на 7,8 долл. на баррель (с 19,5 до 27,3 долл.).

С 2009 г. не облагаемый НДС уровень повышен с 9 долл. за баррель нефти до 15 долл. Ставка налога на прибыль была снижена с 24 до 20 %, в три раза увеличена амортизационная премия. Нефть новых месторождений Восточной Сибири была освобождена от уплаты экспортной пошлины.

Для НДС характерно резкое доминирование фискальной функции. Многие недропользователи в России в настоящее время эксплуатируют низкорентабельные месторождения, что в условиях единого подхода к взиманию платежей удорожает себестоимость добычи, не обеспечивает ее прироста и эффективности и, в свою очередь, ведет к снижению сбора налогов.

Уровень совокупной налоговой нагрузки на нефтегазовые компании существенно превышает аналогичный показатель компаний других отраслей экономики. Это обусловлено действующей налоговой политикой государства. До определенного предела повышенную налоговую нагрузку на нефтедобывающие компании следует воспринимать как стремление государства изъять природную ренту, возникающую у компании-недропользователя при добыче углеводородного сырья. Необходимо придание с помощью рентных доходов импульса технологическому развитию отечественной экономики, отходу ее от узкой топливно-сырьевой специализации в мировом разделении труда.

Ревизия использования природной ренты не должна подорвать конкурентоспособность топливно-сырьевых отраслей. Требуется нахождение баланса между интересами государства и бизнеса. В интересах общества — стимулировать привлечение инвестиций, повышающих отдачу для экономики от ее природно-ресурсного потенциала. Из самого по себе факта отнесения этой ренты к государственной собственности не следует, что интерес общества воплощается в максимальном изъятии полученной природной ренты из рентаобразующих отраслей. Долгосрочным целям и государства, и бизнеса отвечает реинвестирование части природной ренты самими отраслями [9].

Одна из важнейших проблем на сегодня — создание стимулов освоения новых месторождений, характеризующихся более высокими операционными и капитальными затратами, более сложными геологическими условиями, необходимостью создания инфраструктуры, большей удаленностью от рынков сбыта. Расчеты проектных нефтегазовых институтов показывают, что для их рентабельного освоения недостаточно льгот по НДС.

Следует отметить, что Правительство Российской Федерации в 2012–2013 гг. уделяет повышенное внимание вопросам совершенствования системы налогообложения добычи углеводородного сырья. Например, с целью стимулирования разработки трудноизвлекаемых запасов нефти 3 мая 2012 г. было принято по-

становление Правительства РФ №700-р, предполагающее градацию проектов по сложности, исходя из геологических условий, с установлением пониженных ставок НДС в зависимости от категории сложности, а также пониженной ставки экспортной пошлины для сверхвязкой нефти [1]. Конечной целью налоговых новаций является вовлечение в активную разработку дополнительно 2,5 млрд т запасов.

Определенной новацией законодательства является требование создания резервных и ликвидационных фондов с целью накопления средств, необходимых для завершения проектов по разработке участков недр, содержащих запасы трудноизвлекаемой нефти, в целях исчисления налога на прибыль.

Кроме того, постановление содержит антикризисный потенциал — предусматривается возможность применения дополнительно пониженных ставок НДС и вывозных таможенных пошлин и других мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования в случае существенных изменений конъюнктуры мирового рынка, включая снижение стоимости нефти марки «Юралс» на мировом рынке до уровня меньше 60 долл. за баррель, а также в случае наступления форс-мажорных обстоятельств, определяемых в соответствии с законодательством Российской Федерации [8].

С целью стимулирования новых шельфовых проектов 12 апреля 2012 г. было принято постановление Правительства РФ №443-р, также предполагающее градацию проектов по сложности, исходя из географического расположения. В числе основных новаций — освобождение компаний, добывающих углеводороды на новых морских месторождениях, от вывозной таможенной пошлины, введение адвалорных ставок НДС в зависимости от категории сложности [2]. Конечной целью налоговых новаций является начало активной геологоразведки в регионе с прогнозными ресурсами углеводородов 100 млрд т условного топлива. Первоначально предполагалось, что соответствующие поправки в Налоговый кодекс будут разработаны и согласованы профильными министерствами до 1 октября 2012 г., но задача оказалась гораздо сложнее, и работа продолжается до сих пор.

Российские нефтяные компании в конце 2008 г. в условиях мирового финансового кризиса заговорили о необходимости отказа от НДС, предполагающего налогообложение выручки, и перехода на новую систему налогообложения, основанную на прибыли компании. Причем, как акцентировали нефтяники, такая

система должна применяться для всех месторождений. В итоге в феврале 2009 г. на совещании в Киришах правительство все же приняло решение разработать налог на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья (далее — НДД) применительно к новым месторождениям. Данный пункт даже появился в основных направлениях налоговой политики на 2010–2012 гг.

В настоящее время в Министерстве энергетики Российской Федерации разрабатывается новая система налогообложения добычи нефти в России. Базовой новеллой разрабатываемой системы налогообложения нефтедобычи является предложение вводить новый налог для новых месторождений, направленный на изъятие дополнительных доходов (сверхприбыли) нефтяных компаний от реализации нефти новых месторождений. В законченном виде концепция новой системы налогообложения добычи нефти в Российской Федерации еще не была представлена, так что предпринимается попытка консолидировать имеющиеся сведения и проанализировать направление работы специалистов Минэнерго России.

Анализируемая концепция является рамочной: в настоящее время определены только основные принципы, но не конфигурация (ставка, налогооблагаемая база и т. д.) будущей налоговой системы. На втором этапе работ будет проведена конкретизация ее параметров по итогам сценарного моделирования широкого круга проектов. В дальнейшем к проводимой работе планируется привлечь представителей заинтересованных министерств и ведомств для получения согласованного варианта новой налоговой системы. Наиболее вероятно, что в окончательном варианте разрабатываемой концепции будут заложены следующие основные параметры:

1. Введение новой шкалы ставок экспортной пошлины только после 40 долл. за баррель — позволит значительно увеличить количество рентабельных месторождений.

2. Введение НДД — позволит выровнять экономику проектов с разными географическими, геологическими и экономическими условиями, а также учитывать изменение макроэкономических параметров.

3. В целом новый налоговый режим (новая шкала ставок экспортной пошлины, отмена НДС, ставка НДД 35 %) позволит обеспечить:
  - кратный прирост количества месторождений, уровень рентабельности разработки которых превышает пороговое значение 16,3 %;

— плавные темпы роста IRR по месторождениям с ростом цены от 40 долл. США/барр., что соответствует параметрам концептуального налогового режима.

Министерство финансов и Министерство энергетики расходятся во мнениях о приоритетности налогового стимулирования месторождений. Минфин РФ считает, что налог на дополнительный доход, возникающий при добыче нефти, необходимо вводить сначала только для новых месторождений. В нефтяной отрасли, обладающей значительным инвестиционным потенциалом, наблюдается увеличение затрат на добычу нефти, связанное с естественным ухудшением состояния минерально-сырьевой базы, в связи с чем Министерство энергетики РФ прогнозирует снижение объемов добычи нефти. Стабилизация объемов добычи нефти может быть обеспечена как за счет стимулирования разработки новых месторождений, так и за счет проведения мероприятий по увлечению извлечения нефти на уже действующих месторождениях. При этом, по мнению Министерства энергетики РФ, экономически более целесообразным является вариант стимулирования работ по увеличению извлечения нефти на уже действующих месторождениях в связи с наличием на них действующей инфраструктуры, и, соответственно, более низкими затратами на добычу нефти. Кроме того, в Минэнерго полагают, что в случае снижения налоговой нагрузки только на новые месторождения недропользователи направят все свободные ресурсы на их освоение, тогда как часть экономически оправданных инвестиций в действующие месторождения, которые могли бы дать большую отдачу, будет досрочно сокращена.

Однако не стоит ожидать скорого решения вопроса о переходе на НДС. Минфин считает, что переход на НДС не должен рассматриваться в качестве первоочередной задачи налоговой политики РФ, так как принятые в последние годы меры в области налоговой и таможенно-тарифной политики, по оценке министерства, привели к снижению фискальной нагрузки на добычу и экспорт нефти более чем на 500 млрд руб. и обеспечивают в нефтяной отрасли высокий показатель чистой прибыли. Министерство отмечает, что подход к налогообложению, основанный на определении и налогообложении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти и учитывает не только получаемый производителем валовый доход, но

и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. По мнению ведомства, переход на НДС возможен после создания системы эффективного налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях налогообложения и разработки подходов к эффективному администрированию этого налога.

С точки зрения экономики проекта добычи сырья, система, базирующаяся на НДС, является более прогрессивной, поскольку в значительно большей степени основана на налогообложении доходов. НДС учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения и реагирует на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен). В случае высокоэффективных проектов его применение обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства. Кроме того, НДС стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. Одновременно улучшаются условия реализации низкоэффективных проектов.

Однако в то же время налоговая система, основанная на НДС, является более сложной по сравнению со всеми остальными с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета. И в Российской Федерации это обстоятельство является основным сдерживающим фактором. На примере СРП мы видим, что своей доли государство, вполне вероятно, не дожидается до момента полной отработки месторождений.

По моему мнению, система налогообложения доходов добывающих организаций в Российской Федерации, основанная на использовании налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (налога на сверхприбыль) не является жизнеспособной. При существующей системе бухгалтерского и налогового учета, недостаточной прозрачности деятельности большинства добывающих компаний (многие из которых имеют сотни дочерних и зависимых обществ) применяемые методы налогового администрирования не способны обеспечить государству доход от принадлежащих ему запасов полезных ископаемых. Система, основанная на НДС, будет стимулировать завышение затрат добывающих организаций и при этом никак не содействовать эко-

нонии издержек и оптимизации деятельности. Следует признать, что ряд стран с относительным успехом применяют систему налогообложения, основанную на налоге на сверхприбыль, но они имеют действенные механизмы контроля, длительную практику администрирования и стабильные условия ведения бизнеса. Но эти страны также используют и другие налоговые инструменты изъятия рентных доходов от добычи нефти: ренталис и роялти в различных модификациях.

При разработке концепции налогообложения добычи углеводородного сырья необходимо основываться на следующих подходах:

- налогообложение результата деятельности организаций отрасли;
- стимулирование рационального пользования недрами и наиболее полного извлечения основных и попутных компонентов;
- экономическая и бюджетная эффективность для государства;
- простота администрирования.

По моему мнению, система налогообложения доходов от добычи нефти в Российской Федерации может быть основана на следующих инструментах:

1. Налог на добычу полезных ископаемых. Необходимо вернуть НДС характер роялти — то есть платежа собственнику ресурса за пользование данным ресурсом — добычу нефти из недр Российской Федерации. По своему экономическому содержанию представляет собой сбор, а не налог, так как имеет выраженный возмездный характер. Необходимо отказаться от существующей в настоящее время привязки к мировым ценам на нефть. В этом случае следует несколько повысить базовую ставку НДС и перенести основной фискальный эффект на механизм вывозной таможенной пошлины на нефть и продукты ее переработки. Следует отметить, что это может стать невыгодно для отрасли при резком снижении цены на нефть и потребует оперативных действий со стороны правительства и законодателей. Текущей экономической ситуации соответствует ставка НДС в интервале 2800–3300 руб/т добытой нефти. Необходимо расширить льготы в отношении добычи трудноизвлекаемых запасов нефти.

2. Налог на прибыль. Базовый налог российской налоговой системы, который уплачивается всеми хозяйствующими субъектами (кроме работающих на специальных режимах налогообложения) при возникновении объекта налогообложения — прибыли. Необходимо рассмотреть возможность введения в российское

налоговое законодательство налоговой льготы в виде скидки на истощение недр. Развитые страны активно применяют подобный механизм с целью поддержания рентабельности деятельности и уменьшения налогообложения прибыли отдельных отраслей добывающей промышленности.

3. Экспортная пошлина. При реализации добытого углеводородного сырья за рубежом у компании возникает дополнительный доход ввиду существенной разницы между внутренними и мировыми ценами на энергоносители. Необходимо расширить верхнюю границу интервала мировой цены нефти в установленной п. 4 ст. 3 Закона РФ «О таможенном тарифе» формуле, добавив еще несколько интервалов изменения: например, интервалы цены от 182,5 до 290 долл/т, от 290 до 450 долл/т, от 450 до 600 долл/т и свыше 600 долл/т. Это позволит действующему механизму эффективнее работать при существующем и прогнозируемом на среднесрочную перспективу уровне мировых цен на нефть — около 75 долл. за баррель (546 долл/т), а также снизить эффект выполаживания тенденции возрастания доли таможенной пошлины в экспортной цене. При мировой цене нефти 546 долл/т применение сделанных предложений позволит взимать вывозную экспортную пошлину на нефть в размере 302 долл/т, или 52,4% экспортной цены нефти. При действующей методике определения вывозная таможенная пошлина на нефть составит 268 долл/т, что составляет 48,74% экспортной цены. Таким образом, государство получит дополнительные доходы в размере 34 долл/т, или 8,4 млрд долл. (при объеме экспорта на уровне 2012 г.).

4. Система платежей, установленная законом «О недрах», — ренталис. Данная система может быть дополнена платежом за право добычи полезного ископаемого, учитывающим горно-геологические и технико-экономические критерии разработки месторождения. Либо второй вариант — необходимо существенно повысить эффективность оценки и изъятия рентных доходов через механизм предоставления лицензий на право добычи полезных ископаемых [11].

Систему ресурсных платежей необходимо привести в соответствие с естественным циклом жизни месторождения. Для изъятия ресурсной ренты и создания благоприятного инвестиционного климата целесообразно продолжить дифференциацию НДС по нефти, а также дифференцировать данный налог применительно к добыче природного газа.

Налоговая нагрузка (по доле налогов в выручке) на компании газовой отрасли составляет 29–36%. Рентабельность их деятельности находится на уровне 17–21%. Анализ существующей системы государственного регулирования деятельности газовой промышленности России позволил утверждать, что на сегодняшний день государство использует уникальный альтернативный механизм изъятия дифференциальной горной ренты — в условиях регулируемых государством цен на газ (а сравнение с уровнем цен в зарождающемся свободном сегменте газового рынка РФ показывает диспропорцию в 40–60%, и это без учета структурных диспропорций в потреблении первичных энергоносителей) государство попросту не позволяет ренте сформироваться в значительном объеме: она перераспределяется в пользу отраслей — потребителей газа [12, с. 228].

Для изъятия ресурсной ренты и создания благоприятного инвестиционного климата необходимо дифференцировать НДС по природному газу, основываясь на базовых критериях. Цель дифференциации — стимулирование наиболее полного извлечения углеводородного сырья, изменение газового баланса страны в соответствии со структурой запасов, стимулирование разработки трудноизвлекаемых залежей углеводородов, сохранение энергетической безопасности России. И основная идея дифференциации должна заключаться в выравнивании налоговой нагрузки компаний, разрабатывающих низкоцентрабельные месторождения, и компаний, эксплуатирующих наиболее продуктивные участки недр.

Целесообразно дифференцировать налогообложение добычи газа горючего природного посредством механизмов, аналогичных примененным ранее при дифференциации НДС в отношении добычи нефти. Первым этапом дифференциации может стать применение льготной ставки для новых месторождений слабоосвоенных территорий, на которых отсутствует необходимая инфраструктура — например, Ямал и ряд регионов Восточной

Сибири — Красноярский край, Иркутская область, а также на шельфах северных и дальневосточных морей [8].

Вторым этапом дифференциации НДС по природному газу может стать введение следующих поправочных коэффициентов к ставке НДС:

— коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов газа горючего природного на конкретном участке недр;

— коэффициент, характеризующий удаленность месторождения от транспортной инфраструктуры и локальных потребителей;

— коэффициент, характеризующий состав добываемого углеводородного сырья и учитывающий наличие неуглеводородных примесей в добываемом сырье — например, гелия и серы;

— коэффициент, характеризующий глубину залегания конкретного участка недр.

Таким образом, формула для определения ставки НДС по газу горючему природному в 2013 г. будет иметь вид:

$$\text{НДС}_{\text{ПГАЗ}} = 622 \times \text{Квыработанности} \times \\ \times \text{Крайонирования} \times \text{Ксостава} \times \\ \times \text{Кглубины залегания}.$$

При определении коэффициента, характеризующего глубину залегания конкретного участка недр, необходимо учитывать, что затраты на добычу и доведение до требований ГОСТа газа сеноманских залежей и сухого отбензиненного газа различаются в 1,6–1,9 раза. Для добычи газа на месторождениях с глубиной залегания свыше 1900 м ставка НДС может быть снижена в 1,67 раза (т. е. коэффициент, характеризующий глубину залегания конкретного участка недр, принимаем равным 0,6). Начатое с января 2011 г. ступенчатое повышение базовой ставки НДС по природному газу позволит избежать выпадения доходов бюджета.

Предложенные меры позволят перераспределить налоговую нагрузку внутри нефтегазовой отрасли, несколько сблизив экономическую эффективность добычи углеводородного сырья на разных типах месторождений.

### Список источников

1. О предложении Минэнерго России о классификации проектов по разработке участков недр, содержащих запасы трудноизвлекаемой нефти, определенных на основе показателей проницаемости коллекторов и вязкости нефти. Распоряжение от 3 мая 2012 г. №700-р [Электронный ресурс]. URL: <http://правительство.рф/gov/results/18899/> (дата обращения: 28.09.2013).

2. О стимулировании новых шельфовых проектов. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2012 года № 443-р [Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102310404> (дата обращения: 15.11.2013).

3. Даниленко Л. Н. Анализ категории «рента» в контексте современной экономики // Журнал экономической теории. — 2013. — №2. — С. 124–135.

4. *Львов Д. С.* Вернуть народу ренту. — М.: Изд-во Эксмо, Изд-во Алгоритм, 2004.
5. Методика экономической оценки важнейших видов природных ресурсов в странах-членах СЭВ / Секретариат СЭВ.
6. *Милов В.* Может ли Россия стать нефтяным раем // Pro et Contra. — 2006. — № 2-3.
7. *Пахомов В. П., Атаманова Е. А.* Горная рента: теоретико-методологический аспект // Журнал экономической теории. — 2012. — №4. — С. 39-46.
8. *Понкратов В. В.* Налогообложение добычи и экспорта углеводородного сырья в Российской Федерации — что нам готовит 2013 год // Нефть. Газ. Право. — 2012. — №6. — С. 11-16.
9. *Понкратов В. В.* Налогообложение добычи нефти и газа в Российской Федерации. Ретроспективный анализ, действующая система, направления совершенствования. — Ижевск: Институт компьютерных исследований, 2011.
10. *Понкратов В. В.* Налогообложение добычи природного газа в РФ. К новым правилам // Финансы. — 2012. — №10.
11. *Понкратов В. В.* Совершенствование налогообложения добычи нефти // Финансы. — 2011. — №6. — С. 38-40.
12. *Понкратов В. В.* Совершенствование системы налогообложения добычи нефти и газа с учетом углеводородного потенциала российской экономики // Налоги и финансовое право. — 2012. — №7. — С. 223-229.
13. *Разовский Ю. В.* Сверхприбыль недр. — М.: Эдиториал УРСС, 2001.
14. Состояние минерально-сырьевой базы нефти и конденсата Российской Федерации на 01.01.2013. Аналитический доклад [Электронный ресурс]. URL: [http://www.mineral.ru/Facts/russia/156/506/3\\_01\\_oil.pdf](http://www.mineral.ru/Facts/russia/156/506/3_01_oil.pdf) (дата обращения: 15.11.2013).
15. Таможенная служба Российской Федерации в 2012 году: справочные материалы к заседанию коллегии ФТС России [Электронный ресурс]. URL: <http://urf.podelise.ru/docs/428/index-2130032.html>.
16. Энергетическая стратегия Российской Федерации до 2030 года. [Электронный ресурс]. URL: <http://minenergo.gov.ru/activity/energostrategy/>.

УДК 338.45:622

**Ключевые слова:** налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль, экспортная пошлина, система налогообложения добычи углеводородов, совершенствование налогообложения недропользования