

## ЭФФЕКТИВНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НЕДРОПОЛЬЗОВАНИИ: КРИТЕРИИ ФОРМИРОВАНИЯ И ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ

*Статья выполнена в рамках проекта «Теоретическое обоснование оптимальной системы налогообложения предприятий нефтегазового комплекса России». Регистрационный номер 2.1.3/1696.*

Систематизируются недостатки действующей системы налогообложения нефтедобывающих предприятий, даются определённые эффективной налоговой системы в недропользовании, критерии её построения и показатели оценки.

**Ключевые слова:** эффективное налогообложение; нефтедобывающие предприятия; критерии; показатели эффективности.

Сформированная в настоящее время система налогообложения нефтедобывающих предприятий, с одной стороны, обеспечила существенный рост доходов Федерального бюджета, наполнение финансовыми ресурсами Резервного фонда и фонда Национального благосостояния, с другой стороны, произошло усугубление проблем в нефтяной отрасли, что особо отчётливо проявилось в период финансового кризиса.

Обозначим основные отрицательные моменты современной государственной налоговой политики в области налогообложения нефтедобывающих предприятий.

Прежде всего, явно преобладает фискальная направленность налогообложения нефтяной отрасли. Специфичными и наиболее затратными для нефтедобывающих предприятий являются НДС и экспортная пошлина на нефть, что приводит к повышенной налоговой нагрузке по сравнению с другими отраслями. Так, например, по данным ФНС России, налоговая нагрузка по виду экономической деятельности добыча топливно-энергетических ископаемых составляла в 2007 г. 60,2%, производство машин и оборудования – 17,2%, строительство – 15,9%, гостиницы и рестораны – 16,3% [1].

Отметим, что уровень налогового изъятия ориентируется на этап процесса освоения и нефтедобычи, характеризующийся максимальной добычей и высокой прибылью. Начальный этап разработки месторождения льготирован выборочно, например, установлены налоговые каникулы для новых месторождений Ямала и Тимано-Печорской нефтегазоносной провинции. Отсутствуют стимулы к полноценному использованию месторождения, вошедшего в последнюю стадию добычи, когда увеличиваются удельные затраты на добычу одной тонны нефти из-за растущей обводнённости пласта, истощения запасов, ухудшения качества полезного ископаемого, что делает экономически нерентабельным нефтедобычу для недропользователей.

Отсутствуют налоговые механизмы рационального и эффективного недропользования. Особенно это касается малых недропользователей, ведущих разработку мелких и средних месторождений со сложными горно-геологическими условиями, а следовательно, с трудноизвлекаемыми запасами.

В ранее действовавшем Законе «О недрах» предусматривалось, что «...в целях стимулирования освоения месторождений полезных ископаемых, находящихся в сложных горно-геологических условиях или пониженного качества... а также в целях внедрения экологически безопасных технологий и технологий, повышающих извлечение основных и попутных полез-

ных компонентов, пользователи недр могут частично или полностью освобождаться от платежей за пользование недрами и получать отсрочки от уплаты этих платежей» [2. Ст. 40]. Могли предоставляться скидки, в частности, «недропользователю, осуществляющему добычу полезных ископаемых из остаточных запасов пониженного качества, за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения» [2. Ст. 48].

Реформа законодательства отменила эти положения. Предусмотренная сейчас в налоге на добычу полезных ископаемых дифференциация по порядку формирования налоговой базы а зависимости от качества месторождения и введение нулевой ставки не решают проблемы обеспечения справедливого и эколого-экономически рационального недропользования. Так, многими исследователями подчёркивается сложность применения нулевой процентной ставки, наличие производственных и учётно-методических проблем с использованием коэффициента выработанности, в том числе: отсутствие раздельного учёта нефти при эксплуатации месторождения; несоответствие величины запасов в техническом проекте и государственном балансе; боязнь перерасчёта и возврата государству предоставляемой льготы в случае приращения запасов недропользователем; преобладание месторождений с трудноизвлекаемыми запасами, влекущими высокие эксплуатационные затраты; наличие в налоговом законодательстве всего двух значений коэффициента выработанности к использованию 0,3 и 1.

Понятен интерес государства к крупным месторождениям, располагающимся в Восточно-Сибирской нефтегазовой провинции – в границах Красноярского края, республики Саха-Якутия и Иркутской области, стимулирование недропользователей к их освоению (введение нулевой процентной ставки по НДС п. 1 ст. 342 НК РФ) [3. С. 437]. Однако освоение этих месторождений и обеспечение объёмов добычи адекватных углеводородному сырью, поступающему из Западной Сибири, требует 15–20 лет. Поэтому актуальным остаётся вопрос о сохранении и расширении добычи нефти в нефтегазоносных пластах Западной Сибири, большая часть которых является малодобитной и труднодоступной. В этом аспекте интересным является опыт Республики Татарстан, где республиканские власти, содействуя образованию большого количества малых добывающих компаний, отдали им в разработку практические выработанные месторождения, а «Татнефть» сосредоточилась на разработке крупных месторождений: Ромашкинского и месторождения битумной нефти.

Следует отметить, что государство, по существу, отстранилось от задачи воспроизводства минерально-сырьевых ресурсов, отменив налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Предполагалось, что воспроизводство должны обеспечивать добывающие предприятия. В настоящее время наблюдается истощение месторождений у крупных организаций нефтедобычи при отсутствии средств для осуществления геологоразведочных работ. Российские недропользователи, основываясь на методе «снятия сливок» и были мало заинтересованы в дальнейшем приросте запасов и внедрении

современных методов увеличения нефтеотдачи пласта. Налогообложение недропользователей не способствует развитию конкуренции. Так, анализ налоговой нагрузки различных по уровню прибыльности нефтегазовых предприятий, по нашим расчетам, подчёркивает регрессивный характер распределения налоговой нагрузки (табл. 1).

Анализ финансовых показателей малых нефтедобывающих компаний Томской области обнаружил, что их деятельность в условиях современной налоговой системы низкорентабельна, что не позволяет развиваться и вкладывать средства в поисковые работы (табл. 2).

Таблица 1

Сравнительная характеристика налоговой нагрузки нефтегазовых компаний в России [6]

Нефтегазовая компания	Объем реализации в 2007 г., млн руб.	Объем реализации в 2006 г.	Темп прироста, %	Объем реализации в 2007 г., млн долл.	Прибыль до налогообложения в 2007 г., млн руб.	Чистая прибыль в 2007 г., млн руб.	Налоги, млн руб.	Налоговая нагрузка, %	Отношение величины налогов к чистой прибыли, %
1	2	3	4	5	6	7	8=6-7	9=8/6	10=8/7
Газпром	2390467,0	2152111,0	11,1	93450,6	924204,0	658038,0	266166	28,8	40,4
Лукойл	1719103,9	1482915,4	15,9	67205,0	333000,4	243291,4	89709	26,9	36,9
Роснефть	903562,3	588119,7	53,6	35323,0	455042,6	329010,0	126032,6	27,7	38,3
ТНК-ВР Холдинг	637965,2	602693,5	5,9	24940,0	188959,5	146624,6	42334,9	22,4	28,9
Сургутнефтегаз	617278,2	526632,7	17,2	24131,3	121959,0	86001,5	35957,5	29,5	41,8
Татнефть	356276,0	318284,0	11,9	13927,9	62609,0	43279,0	19330	30,8	44,7
Славнефть	159602,9	179031,2	-10,9	6239,4	21404,7	13626,5	7778,2	36,3	57,1
Русснефть	113704,6	102453	11,0	4445,1	1089,5	-12250,8	11161,3		
АНК «Башнефть»	101145,7	100124,9	1,0	3954,1	17419,0	13068,8	4350,2	25,0	33,3
Новая ТЭК	62321,0	49373,0	26,2	2436,3	25489,0	18736,0	6753	26,5	36,0
Sibir Energy	45195,8	28546,6	58,3	1766,8	8791,1	7105,7	1685,4	19,2	23,0
Нефтяная компания «Альянс»	41391,0	36175,6	14,4	1618,1	3321,1	1625,8	1695,3	50,0	104,2
Нефтегазовая компания «Интера»	29695,4	24013,3	23,7	1160,9	3973,3	2934,2	1039,1	0,26	35,4

Таблица 2

Рентабельность малых нефтедобывающих предприятий Томской области [7]

Компании нефтедобывающей промышленности	Объем реализации в 2007 г., млн руб.	Объем реализации в 2006 г., млн руб.	Темп прироста, %	Объем реализации в 2007 г., млн долл.	Чистая прибыль в 2007 г., млн руб.	Чистая прибыль в 2006 г., млн руб.	Налоги и затраты в 2007 г., млн руб.	Рентабельность предприятия, %	Рентабельность продаж, %
1	2	3	4	5	6	7	8=2-6	9=6/8	9=6/2
Томскнефть	70431,9	67984	3,6	2756,6	24060,6	-3441,1	46371,3	52,0	34,0
Восточная транснациональная компания	3053,2	2195,0	39,1	119,5	487,2	354,3	2566	19,0	16,0
ПРС	1853,4	1572,7	17,9	72,5	2,8	28,8	1850,6	00,2	00,2
Томск-Петролеум-Унд-Газ	1772,1	1940,2	-8,7	69,4	487,6	468,2	1284,5	38,0	28,0
Нижневартовск	1282,7	928,7	38,1	50,2	15,9	0,8	1266,8	1,0	01,0
Арчинское	1075,9	926,9	16,1	42,1	66,0	103,2	1009,9	7,0	6,0
Сиама мастер	658,8	525,5	25,4	25,8	18,0	10,1	640,8	3,0	3,0
Томская нефть	609,8	496,5	22,8	23,9	874,3	-271,3			43,0
Соболиное	492,4	584,9	-15,8	19,3	-83,9	-68,3			
Норд империял	425,4	Н.д.	Н.д.	16,7	291,0	Н.д.	134,4	217,0	

В целом, по мнению авторов, современная налоговая система ориентирована на сохранение в отрасли

только крупных компаний, малый и средний бизнес не в состоянии конкурировать с ними.

Следующим характерным для современного этапа моментом является стремление к огосударствлению нефтегазового сектора. Одна из причин низкой конкуренции кроется в стремлении государства увеличить свою долю в нефтегазовом секторе и таким образом активизировать государственную политику посредством национальных компаний, являющихся, с одной стороны, коммерческими организациями, но менее эффективными по сравнению с частными, а с другой – инструментом в руках государства. Анализ мировой истории показывает, что роль государственных предприятий как амортизатора социального негатива возрастает в период реформ. Именно «Газпром» в 1990-е гг. определял крайне низкую ценовую шкалу на внутреннем рынке газа. Другой плюс – это работа там, куда частный сектор из-за высоких рисков не пойдет.

При этом основной задачей государства должно являться стимулирование эколого-эффективной и природосберегающей деятельности всех субъектов недропользования на всех этапах финансово-производственного цикла.

В целом налоговая политика не направлена на развитие бизнеса в долгосрочной перспективе. Нефтедобывающие предприятия нуждаются в техническом перевооружении, освоении современных инновационных методов добычи ископаемых, так, например, коэффициент извлечения запасов нефти в США составляет 0,41, а в России – 0,28), что требует колоссальных денежных средств.

Трудности с финансовыми ресурсами нефтяные компании стали испытывать задолго до кризиса, перешедшего в мировой экономике. Отсутствие дешевых кредитных ресурсов в стране подстегнуло компании к внешним займам. Внешний корпоративный долг вырос практически в пять раз с 2005 по 2008 г. и сейчас составляет порядка 500 млрд долл. [4. С. 35]. По другим оценкам, он соответствует 33% ВВП [5. С. 50]. Попытки Правительства РФ помочь реальному сектору через банковскую систему неэффективны.

Западные инвесторы, наиболее остро почувствовавшие на себе действие кризиса, практически свернули инвестиционные проекты в России, при этом восточные страны, накопившие немалые золотовалютные резервы, стремятся скупить подешевевшие компании. Так, индийскими инвесторами был куплен контрольный пакет акций Томской компании «Норд империал», продолжают работать компании, спонсируемые китайской стороной.

Таким образом, требуется формирование новой эколого-экономически эффективной системы налогообложения недропользователей, в том числе в нефтяной отрасли, учитывающей интересы основных участников системы: государства (федеральный, региональный, муниципальный уровень), бизнеса, граждан (с точки зрения прав на долю в дифференциальной природной ренте) и природной среды.

В целом эффективную налоговую систему можно определить следующим образом.

Эффективная налоговая система – это такая организация налоговой системы (структуры налогов и платежей, порядка и условий формирования налоговых обя-

зательств, уровня налоговой компетенции, направленности и системы налогового контроля), которая обеспечивает согласованность разнонаправленных интересов участников экономических отношений (государства, общества, граждан, бизнеса) и стимулирует рост социально ориентированной и экологически устойчивой экономики в стратегически приоритетном направлении при условии оптимизации затрат в процессе налогового администрирования.

Таким образом, на основании вышеизложенного авторами предлагаются следующие критерии построения эффективной системы налогообложения недропользования.

1. Согласование разнонаправленных интересов субъектов недропользования на основе принципов справедливости, экологического императива, эколого-экономической безопасности государства, учёта интересов коренных малочисленных народов и интересов будущих поколений.

2. Ясность и методическая простота налогообложения и учётно-производственной возможности использования.

3. Дифференцированность налогообложения в зависимости от видов природных, их воспроизводственных особенностей, стратегической важности, а также геолого-географических характеристик месторождения.

4. Направленность на обеспечение расширенного воспроизводства природных ресурсов.

5. Сочетание экономической, социальной и экологической эффективности в недропользовании с приоритетом экологической составляющей.

6. Создание стимулов к повышению эколого-экономической эффективности использования природных ресурсов, а также комплексному, экологически чистому, максимально безотходному их извлечению из залежей.

7. Обеспечение инновационно-инвестиционных стимулов и возможностей у недропользователей.

8. Соответствие стратегическим целям развития страны, направленным на создание социально ориентированного гражданского общества.

На основании обозначенных критериев предлагаем следующее определение эффективной налоговой системы в недропользовании.

Эффективная налоговая система в недропользовании – это такая организация налоговой системы, которая обеспечивает справедливое сочетание разнонаправленных интересов всех субъектов недропользования с приоритетом эколого-социальных принципов построения налоговой системы при обеспечении оптимальной налоговой нагрузки бизнеса в зависимости от природно-географических, редкостных и иных особенностей месторождений и стимулирует рациональное и эффективное недропользование, направленное на реализацию стратегических целей развития общества.

Оценка результативности реализации налоговой политики в недропользовании (на примере нефтедобычи) может осуществляться с использованием показателей, представленных в табл. 3.

Показатели оценки результативности налоговой системы в недропользовании

Функция налоговой системы	Показатель оценки
<p>Фискальная Сущность: обеспечение доходов бюджетной системы</p>	<p>Объем (руб.) налоговых поступлений от добычи нефти в федеральный бюджет Доля (%) налоговых поступлений от добычи нефти в федеральный бюджет Объем поступлений в Резервный фонд Объем поступлений в Фонд национального благосостояния Объем (руб.) налоговых поступлений от добычи нефти в бюджет топливодобывающего субъекта РФ Доля (%) налоговых поступлений от добычи нефти в бюджет топливодобывающего субъекта РФ Абсолютная величина (руб.) неналоговых платежей от реализации прав собственности на участки недр, содержащих углеводородное сырье в федеральном бюджете</p>
<p>Макроэкономическая (регулирующая) Сущность: роль налогов в регулировании макроэкономических процессов</p>	<p>Темпы роста нефтяной отрасли Темпы роста нефтяной отрасли по сравнению с другими отраслями Темпы роста ВВП России Темпы роста ВРП топливодобывающих субъектов РФ Число действующих организаций по добыче нефти Уровень налоговой нагрузки на предприятия нефтяной отрасли Сальдированный финансовый результат деятельности нефтедобывающих предприятий Величина суммарных инвестиций в нефтяную отрасль Величина реальных инвестиций в нефтяную отрасль Величина финансовых инвестиций в нефтяную отрасль Величина суммарных инвестиций в нефтяную отрасль топливодобывающих субъектов РФ Индекс промышленного производства страны Индекс промышленного производства топливодобывающих субъектов Диспропорция в уровне социально-экономического развития топливодобывающих и нетопливодобывающих субъектов РФ Численность занятых в нефтяной отрасли страны Численность занятых в нефтяной отрасли топливодобывающего субъекта РФ</p>
<p>Распределительная Сущность: налоги выступают инструментом распределения и перераспределения национального дохода</p>	<p>Доля (%) налогов от добычи нефти в ВВП и ВВП страны Удельный вес сумм региональных налогов от добычи нефти в ВВП страны (%) Соотношение между экспортной пошлиной на нефть и другими налогами от добычи нефти Количество топливодобывающих субъектов РФ – доноров Распределение налоговых доходов от добычи нефти в бюджетной системе</p>
<p>Воспроизводственная Сущность: воспроизводство природных ресурсов</p>	<p>Динамика добычи нефти в стране Динамика добычи нефти в топливодобывающем субъекте РФ Суммарный прирост запасов углеводородов Прирост запасов углеводородов на распределенном участке недр Прирост запасов углеводородов на распределенном участке недр Количество открытых месторождений по видам Кратность добычи нефти приросту запасов нефти Финансирование геолого-разведочных работ по источникам Финансирование геолого-разведочных работ на нераспределенном участке недр Финансирование геолого-разведочных работ на распределенном участке недр Объем нефти добытой из трудноизвлекаемых залежей Отношение добычи нефти из традиционных и новых нефтегазоносных областей Количество добытой нефти за счет применения методов, увеличивающих нефтеотдачу пласта</p>
<p>Экологическая Сущность: состояние и охрана окружающей среды</p>	<p>Уровень и динамика загрязнения окружающей среды в районе добычи нефти Затраты на охрану окружающей среды нефтедобывающими предприятиями Затраты на охрану окружающей среды топливодобывающим субъектом РФ и муниципальным образованием Затраты на воспроизводство возобновляемых природных ресурсов Уровень заболеваемости и смертности местного населения Исчезновение популяций и видов флоры и фауны</p>
<p>Стимулирующая Сущность: воздействие на экономические процессы в стратегически приоритетном направлении</p>	<p>Наличие налоговых механизмов, стимулирующих нефтедобывающее предприятие к проведению геолого-разведочных работ, применению методов, увеличивающих нефтеотдачу пласта, максимальному нефтеизвлечению, социальной ответственности бизнеса</p>
<p>Социальная Сущность: влияние на развитие общества</p>	<p>Динамика реальных доходов населения страны Динамика реальных доходов населения топливодобывающего субъекта Уровень заработной платы работников нефтяной отрасли Динамика неравенства (расслоения) населения Динамика сбережений граждан Динамика уровня благосостояния населения Динамика уровня жизни населения Величина суммарных вложений граждан в финансовые активы</p>
<p>Контрольная Сущность: обеспечивает воспроизводство налоговых отношений государства и предприятий, реализацию и действенность государственной власти</p>	<p>Объем налогов от добычи нефти, администрируемых ФНС, ФТС России и Федеральным агентством по недропользованию Отношение поступивших и запланированных налоговых доходов от добычи нефти Задолженность по налоговым платежам от добычи нефти и ее динамика Разница между выявленными доначисленными недоимками и взысканными суммами, поступившими в бюджеты Коэффициент собираемости налогов от добычи нефти – отношение общего объема поступлений по региону к налоговому потенциалу региона</p>

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Налоговая* нагрузка по видам экономической деятельности в процентах: Приложение № 3 к приказу ФНС от 14.10.2008 г. № МН-3-2/467 «О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № МН-3-06-333 «Об утверждении концепции системы планирования налоговых проверок» // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. М., 2008.
2. *О недрах*: Федер. закон Рос. Федерации от 21.02.1992 г. № 2395–1–ФЗ // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. Версия проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2002.
3. *Налоговый* кодекс Российской Федерации. Новосибирск: Сиб. универ. изд-во, 2009. 528 с.
4. *Алексащенко С.* Кризис-2008: пора ставить диагноз // Вопросы экономики. 2008. № 11. С. 25–37.
5. *Журавлев С.* Чугунный солдатик остался нестойким // Эксперт. 2008. № 45. С. 50.
6. *Статистические* данные // Эксперт. 2008. № 39.
7. *Статистические* данные // Эксперт-Сибирь. 2008. № 40.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 24 августа 2009 г.