

ФИНАНСЫ

УДК 336.201

Л.С. Гринкевич, А.С. Баландина

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РЕФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Построение рациональной налоговой системы с целью интеграции в мировое сообщество, является одной из актуальных и важных проблем государственного регулирования газовой промышленности. В настоящий момент много внимания уделяется совершенствованию налогообложения нефтяной отрасли, однако второй составляющей нефтегазового сектора России – налогообложению газовой отрасли – уделено гораздо меньше внимания. Но и здесь существует целый ряд проблем при формировании налогооблагаемой базы. Рассматриваются основные теоретико-методические подходы к реформированию системы налогообложения газодобывающих организаций в России.

Ключевые слова: газодобывающие организации, недропользователи, система налогообложения, реформирование.

Газовая отрасль занимает 8% в структуре валового внутреннего продукта Российской Федерации, обеспечивает около 2% доходов консолидированного бюджета Российской Федерации (табл. 1), а также 19% поступлений валютной выручки государства за счет экспортных поставок газа. Кроме того, динамическое развитие газового сектора способно обеспечить поступательное движение и другим отраслям экономики. Таким образом, эффективное функционирование газовой отрасли позволяет формировать дополнительные источники поступления доходов в бюджетную систему Российской Федерации от смежных отраслей.

Одним из финансово-экономических условий для развития газовой отрасли является совершенствование налогообложения в газовой промышленности.

Таблица 1. Поступления от газодобывающей промышленности в доходы консолидированного бюджета РФ в 2006–2010 гг.

Наименование	2006	2007	2008	2009	2010
Доходы консолидированного бюджета, млрд руб.	5 441	6 968	7 968	6 307	7 688
В т.ч. добыча природного газа и газового конденсата, сжижение и регазификация природного газа для транспортирования, млрд руб.	160	158	172	130	145
Доля газового сектора в доходах консолидированного бюджета, %	2,9	2,3	2,2	2,1	1,9

Источник: Минфин России.

Следует отметить, что в качестве одной из целей налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг. определено создание стимулов для инвестиционной и инновационной поддержки нефтегазового сектора. Обсуждается концепция формирования эффективно-стимулирующей системы налогообложения добывающего сектора экономики. Данная концепция должно отвечать следующим требованиям:

1. Обеспечивать рациональное использование недр (влиять на степень извлекаемости запасов, сокращение негативного воздействия на окружающую среду и стимулирование воспроизводства минерально-сырьевой базы).
2. Обладать низкой стоимостью, прозрачностью и простотой налогового администрирования.
3. Минимизировать возможности для злоупотребления.
4. Максимизировать поступления доходов государству (в том числе и изъятие сверхприбыли).
5. Стимулировать экономическую эффективность (повышение инвестиционной активности и инновационной деятельности).

Налогообложение газовой отрасли концептуально отличается от системы налогообложения в других секторах экономики, поскольку в ней формируются значительные рентные доходы и существуют повышенные инвестиционные риски. Рентные платежи при добыче минерально-сырьевых ресурсов, как правило, определяются дополнительным доходом с месторождений после того, как все производственные издержки, включая «нормальную» норму прибыли с капиталовложений, возмещены. Основной принцип здесь состоит в том, что собственник природных ресурсов (чаще всего государство) должен получать большую часть дополнительного дохода. Поэтому при формировании эффективной налоговой системы особое внимание уделяется специальным налогам, позволяющим извлекать природную ренту.

С точки зрения структуры налоговой системы Российской Федерации основным результатом налоговой реформы в минерально-сырьевом секторе экономики явилось введение с начала 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), который заменил действовавший до этого ряд платежей за пользование недрами и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Введение НДПИ позволило упростить налоговую систему и привести ее в соответствие с мировой практикой. Применение единой ставки налога на добычу достаточно распространено в развитых странах. Например, в США на находящихся в федеральной собственности оффшорных месторождениях применяется единая ставка роялти в размере 16,5%.

С 2004 г. одновременно с отменой взимания акциза на газ была введена специфическая ставка НДПИ при добыче природного газа. Тем самым был унифицирован принцип налогообложения природного газа и других полезных ископаемых. Преимуществами такого подхода являются простота и прозрачность расчета налога. Доля НДПИ в доходах консолидированного бюджета повысилась с 7,8% в 2002 г. до 18,3 % в 2010 г., в ВВП с 2,5% в 2002 г. до 4,1 % в 2008 г., 3,2% в 2010 г. (табл. 2).

Таблица 2. Поступление налога на добычу полезных ископаемых по газу в 2002–2010 гг. в Российской Федерации

Показатели	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
НДПИ, всего млрд руб.	275	331	510	860	1162	1197	1708	1054	1406
Доля НДПИ в доходах консолидированного бюджета, %	7,8	8,0	9,4	11,3	21,4	17,2	21,4	16,7	18,3
Доля НДПИ в ВВП, %	2,5	2,5	3,0	4,0	4,3	3,6	4,1	2,7	3,2

Источник: Минфин России, расчеты авторов.

Несмотря на проведенные корректировки в налогообложении нефтегазового сектора, основные изменения затронули нефтяные организации, газовая отрасль осталась в стороне. В настоящий момент система налогообложения газового сектора экономики России основана на унифицированном подходе к формированию налогооблагаемой базы, не дифференцируется уровень налоговой нагрузки в зависимости от условий добычи углеводородного сырья из разных месторождений, отличных по размеру запасов и степени выработанности залежей. Это приводит к тому, что газовые компании вынуждены сосредоточиться на разработке наиболее рентабельных запасов, не вкладывая дополнительных инвестиций в приращение запасов посредством проведения дополнительной разведки недр или применения передовых технологий добычи.

Существует достаточно много публикаций и научных исследований, в которых активно обсуждается реформирование налогообложения недропользователей нефтегазового сектора. Анализируя существующие подходы, можно выделить два основных направления реформирования налоговой системы газового сектора – доработку существующей системы на основании введения дополнительного налога на сверхдоходы и дифференциации существующего налога на добычу полезных ископаемых. Рассмотрим эти подходы.

С. Меньшиков [1] приводит расчеты и говорит о том, что при эксплуатации рентонесущего ресурса сверхприбыль (или рента) складывается из комбинации двух факторов – сравнительно низких удельных издержек добычи и весьма высоких мировых цен. Разница между издержками и внутренней ценой дает природную ренту, а разрыв между внутренней и внешней ценой – экспортную ренту. Разрыв в рентабельности между экспортной (рентной) и внутренними отраслями не только значителен, но и устойчив, что свидетельствует о весьма слабом межотраслевом переливе капитала. Также он обращает внимание на то что, в связи с наличием вертикально интегрированных структур нужно говорить о наличии сверхприбыли у всего холдинга, а не у одного недропользователя.

Поэтому предлагаются два пути решения выявленной проблемы для эффективного изъятия ресурсной ренты:

- исчисление сверхприбыли сразу для всей компании (холдинга) в целом и определение сверхприбыли, подлежащей обложению дополнительным налогом на доходы, прибыль, превышающую 20% от стоимости продаж;
- отчисление рентного дохода в специальные фонды для финансирования капиталовложений.

По мнению Л.Г. Хазанова [2], необходимо сменить существующий режим налогообложения на концессионный. Основным должно стать роялти с кон-

стантной ставкой на протяжении всего периода эксплуатации месторождения, которое должно дополняться единым концессионным налогом, взимаемым по ставке, зависящей от динамики мировых цен на добываемое сырье. Его минимальная ставка «должна устанавливаться в процентах к величине выручки», а также единым горным налогом, распространяемым на крупные месторождения «ликвидных полезных ископаемых, находящихся в благоприятных условиях». В целом такая система, по мнению Л.Г. Хазанова, будет способствовать оптимизации налоговой нагрузки.

А.Н. Голоскоков, в своем исследовании [3] замечает, что в газовой отрасли от природных составляющих месторождения (климатических, геологических условий, объема и качества газа) зависит конечная себестоимость добытого газа. При наличии плоской шкалы налога на добычу полезных ископаемых (147 руб./тыс. м³) не учитываются особенности разработки недр. Поэтому в связи с необходимостью стимулирования разработки новых, сложных месторождений, а также для соблюдения принципа равнодоходности цены на газ актуальным является вопрос о совершенствовании налогообложения посредством дифференциации налоговых ставок. Автор отмечает, что «в России уже накоплен определенный опыт разработки нормы по данному вопросу для нефтяной отрасли». Дифференциация НДС для налогообложения нефти происходит в зависимости от производственных факторов. В основу положена методика дифференциации, разработанная «Росэнерго». По данной методике для газовой отрасли можно выделить следующие факторы, которые могут лечь в основу дифференциации налога на добычу полезных ископаемых:

- 1) глубина залегания продуктивных пластов;
- 2) дебиты скважин;
- 3) выработанность запасов;
- 4) крупность запасов;
- 5) наличие серы в добываемом газе;
- 6) состав добываемой продукции: наличие гелия, газового конденсата, этановой фракции, пропан-бутанов;
- 7) географическое расположение месторождения;
- 8) наличие производственной инфраструктуры;
- 9) глубина моря.

Но как верно отмечает автор, «несмотря на кажущуюся простоту, внедрение данного подхода оказывается сложной задачей как для недропользователя, так и для государства». Внедрение отдельного учета по каждому лицензионному участку с введением новых форм отчетности усложнит налоговую администрированность, а делегирование полномочий по определению коэффициентов на местный уровень может стимулировать коррупцию.

Вариативность подходов к реформированию и построению современной системы налогообложения газового сектора в экономике РФ предлагает В.А. Крюков [4]. В своем исследовании он отмечает, что «представляются целесообразными следующие стратегические шаги в направлении формирования дифференцированной системы налогообложения в газодобыче России:

- 1) дифференциация налога на добычу (со специфической ставкой, выраженной в рублях /1 000 м³ газа);

2) решение проблем трансфертного ценообразования в нефтегазовом секторе (что должно позволить не только справедливо взимать налог на добычу на основе адвалорной ставки, но и другие налоги, в том числе налог на прибыль, что принципиально важно для формирования бюджетов сырьевых регионов);

3) переход на адвалорную (выраженную в процентах) дифференцированную ставку налога на добычу (роялти), что позволит более адекватно учитывать цены внутреннего и внешнего рынков;

4) введение налога на дополнительный доход с адекватным сокращением уровня налога на добычу;

5) отмена налога на добычу (роялти) для «зрелых» и малорентабельных месторождений».

По мнению В.А. Крюкова, вышеперечисленные шаги, реализуемые вместе с совершенствованием системы администрирования налоговых поступлений в бюджет РФ, позволят построить дифференцированную систему налогообложения, отражающую интересы как собственников недр – государства, так и компаний-недропользователей.

На наш взгляд, в связи со сложностями законодательно урегулировать порядок определения критериев, позволяющих дать горно-геологическую характеристику месторождений полезных ископаемых, установить качество полезного ископаемого, норму рентабельности и т.п., наиболее эффективным будет введение дополнительного налога на доходы (НДД). Эта форма изъятия ренты применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран, в частности в Норвегии, Великобритании и США. С 2009 г. указанную форму налогообложения применяет Казахстан.

Предпочтительность использования этого вида налогообложения определяется тем обстоятельством, что все горно-геологические и географические характеристики месторождения, попытки учесть которые при налогообложении в настоящее время отражаются в наличии разного рода понижающих коэффициентов к ставке НДПИ, освобождений и налоговых каникул, в конечном счете сказываются на размере дохода, получаемого организацией-недропользователем при разработке месторождения. В результате подход к налогообложению, основанный на определении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. Налоговая система, построенная таким образом, не создает экономических препятствий для разработки газовых месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами.

Такой подход может быть реализован в разных формах, например, на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов, ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль. И тогда можно будет сказать, что в России применяется высокоэффективная система налогообложения газодобывающих организаций, отвечающая современным международным тенденциям.

Литература

1. *Меньшиков С.* Рентабельность и рента // Экономические стратегии. 2004. №1. URL: <http://rusref.nm.ru/rentab.htm> (дата обращения: 20.02.2011).
2. *Хазанов Л.Г.* Налогообложение организаций минерально-сырьевого комплекса в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. 45 с.
3. *Голоскоков А.Н.* Дифференциация налогообложения как механизм управления инвестиционной привлекательности газовой отрасли // Нефтегазовое дело [Электронный научный журнал]. 2009. №1. URL: http://www.ogbus.ru/authors/Goloskokov/Goloskokov_2.pdf (дата обращения: 12.01.2011).
4. *Крюков В.А.* Подходы к дифференциации налогообложения в газовой промышленности. Новосибирск, 2006.