

УДК 336.221.262  
DOI: 10.17223/22229388/18/7

*А.С. Баландина*

## **ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕГАЗОВЫХ РЕСУРСОВ КАК ИНСТРУМЕНТ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ПЕРИОД ЭКОНОМИЧЕСКОГО КРИЗИСА**

*Рассматриваются основные подходы, используемые Правительством РФ при формировании консолидированного бюджета Российской Федерации. Дается оценка влияния экономического кризиса на изменения, вносимые в налоговое законодательство на современном этапе. Анализируются тенденции в изменении налогообложения добычи нефтегазовых ресурсов в России.*

**Ключевые слова:** *нефтегазовый сектор, налог на добычу полезных ископаемых, налог на финансовый результат, дифференциация ставок.*

В настоящий момент идет активная работа по формированию бюджета Российской Федерации на 2016 г. Как всегда, проводится анализ тенденций и принятых направлений в прошедшие годы и их эффективность. Несмотря на все попытки Правительства РФ уйти от ресурсной составляющей при формировании доходов консолидированного бюджета Российской Федерации, неизменная пара – цена на нефть и курс доллара по отношению к рублю – является базовой основой.

На сегодняшний день нефтяные доходы составляют 48 % дохода федерального бюджета и формируются главным образом за счёт федерального налога на добычу полезных ископаемых и доходов от внешнеэкономической деятельности (экспортных пошлин на нефть). Доходы в бюджет РФ от нефти составляют 191–194 млрд долл.

Для нефтегазовой отрасли налог на добычу полезных ископаемых и экспортная пошлина являются основными составляющими в налоговой нагрузке. В настоящий момент мы наблюдаем активную взаимосвязь: при падающей цене на нефть – резкое снижение курса рубля по отношению к основным мировым валютам (доллару и евро).

С 2015 г. в России начался «налоговый манёвр». Манёвр и снижает зависимость бюджета от цен на нефть, и смягчает эффект от их падения

для нефтяной отрасли. Налоговый манёвр подразумевает: увеличение бюджетных доходов за счёт поэтапного (в течение трёх лет) снижения экспортной пошлины на нефть; снижение акцизов; повышение НДС (налога на добычу полезных ископаемых). Согласно законопроекту сократятся экспортные пошлины: на нефть – в 1,7 раза; на нефтепродукты в 1,7–5 раз в зависимости от вида. Одновременно вырастет налог на добычу нефти в 1,7 раза. Ставка НДС на нефть в 2015 г. достигнет 775 руб. за тонну; газового конденсата – в 6,5 раза.

Первоначальный вариант налогового манёвра предполагал, что в течение двух лет, до 2016 г., экспортные пошлины на нефть, светлые нефтепродукты и масла будут снижены более чем наполовину. Параллельно будет повышена ставка НДС (налог на добычу полезных ископаемых) на нефть до 1 005 руб. за тонну. С 1 января 2014 г. НДС на нефть составляет 493 руб. за тонну. Данный законопроект направлен на снижение зависимости бюджета страны от экспорта нефти и нефтепродуктов.

Необходимость манёвра также вызвана сокращением налогового субсидирования переработки за счёт добычи. Ранее такие субсидии были стимулом для работы целого ряда неэффективных нефтеперерабатывающих заводов, специализирующихся на мазуте. Кроме этого, одной из целей законопроекта является минимизация потерь бюджета РФ в связи с созданием Евразийского экономического союза (ЕАЭС) с Казахстаном и Белоруссией. После вступления в силу межправительственных соглашений, ограничивающих объёмы поставок нефти и нефтепродуктов, у Белоруссии и Казахстана появится возможность увеличения их беспошлинного ввоза и последующего реэкспорта. Смысл манёвра заключается в том, чтобы, поэтапно сократив экспортные пошлины до уровня Казахстана, снизить экономические стимулы для реэкспорта.

В интервью РосБизнесКонсалтингу министр финансов Российской Федерации Антон Силуанов в октябре 2015 г. сказал, что Минфин 11 сентября предложил максимально жесткие варианты, которые позволят сбалансировать бюджет РФ: дополнительные изъятия ренты с нефтяников, индексацию страховой пенсии только на 4 % и сокращение социальных расходов.

По словам А. Силуанова, Минфин по-прежнему настаивает на изъятии сверхдоходов нефтегазового сектора, а также на оптимизации бюджетных ассигнований госкомпаниям – такова «новая экономическая реальность».

Эффективная налоговая система должна отвечать множеству принципов и целей. Для нефтегазовой отрасли всегда основой для создания оптимальной налоговой системы считалось изъятие соответствующего уровня природной ренты, т.е.

перераспределение дохода от эксплуатации природных ресурсов в пользу государства для содействия устойчивому благосостоянию государства в целом.

Для этих целей государство применяет различные экономические стимулы и механизмы, направленные на рациональное использование природных ресурсов [1. С. 19]. Об этом свидетельствует заключение Счетной палаты на проект Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 годов». В заключении аудиторов Счетной палаты отмечается, что общий объем роста доходов федерального бюджета 2014 г. складывается за счет увеличения нефтегазовых доходов на 952,1 млрд руб. (+14,6 %) [2]. Несмотря на то, что нефть подешевела почти в два раза, налоги и сборы с нефтегазового сектора остаются основным источником дохода для федерального бюджета.

Правительство, проводя реформы в налогообложении нефтегазового сектора, пытается внедрить в систему налогового регулирования нефтегазовых предприятий налоговые рычаги, стимулирующие рациональное и эффективное природопользование, эффективное воспроизводство минерально-сырьевой базы, обеспечивающих одновременное усиление бюджетного и регулирующего эффекта от предоставления налоговых льгот и преференций.

В настоящий момент в Правительстве активно обсуждается замена НДС на налог на финансовый результат или налог на дополнительный доход (НДД). Новый налоговый режим должен повысить уровень рентабельности разработки новых месторождений.

Дискуссия о пересмотре существующей системы налогообложения в нефтяной отрасли и переходе на НДД ведется в профильных министерствах уже несколько лет. За это время рассматривались различные варианты: введение НДД при сохранении более низкого уровня экспортных пошлин на нефть и НДС, отмена экспортных пошлин и переход на НДД при сохранении НДС, переход на НДД только шельфовых месторождений на первом этапе разработки и другие конфигурации налоговой системы.

В условиях НДД работает механизм, когда в случае высоких затрат на добычу нефти у какого-то налогоплательщика при прочих равных условиях он автоматически будет платить меньше налога с того же количества добываемого сырья. Но и в случае высоких затрат, если цена на нефть резко увеличивается, то и прибыльность добычи также поднимется на более высокие уровни, и компания будет выплачивать больше налога без специальных решений. При этом ставка налога обязательно будет прогрессивной, должна зависеть от уровня прибыльно-

сти проекта по разработке конкретного месторождения.

Любая реформа в сфере налогообложения должна учитывать баланс между долей установленных отчислений от экономической деятельности предприятия в пользу государства и долей средств, остающихся в распоряжении предприятия.

Необходимо отметить, что сформированную на настоящий момент систему налогообложения нефтяной отрасли нельзя назвать неэффективной. Однако государство полагает, что оно изымает недостаточный объем природной ренты, а самые прибыльные компании платят относительно мало по сравнению с остальными участниками нефтегазового рынка.

Основным механизмом для сохранения и увеличения добычи малорентабельных и трудноизвлекаемых нефтегазовых ресурсов в мировой практике остается создание экономических стимулов. Наиболее эффективным является создание дифференцированной системы налогообложения на основе специализированных коэффициентов, учитывающих динамику изменения рыночной конъюнктуры, с помощью двух основных подходов: производственного и экономического [3. С. 44].

В Российской Федерации наиболее популярным предложением по реформированию взимания НДС до недавнего времени являлось введение дифференциации этого налога. Дифференциация НДС была введена в связи с принятием Федерального закона от 27.07.2006 № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее – Закон № 151-ФЗ), которым были введены дифференцированные ставки, действующие с 1 января 2007 г. [4].

НДС и порядок его взимания установлены гл. 26 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [5]. Согласно ст. 13 НК РФ НДС является федеральным налогом. Объектом обложения НДС признаются добытые полезные ископаемые. Налоговым периодом считается календарный месяц.

До 1 января 2007 г. шкала НДС была фиксированной, т.е. плоской, и не дифференцировалась в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В данном случае использовался достаточно простой способ администрирования налога, так как в отношении любого налогоплательщика применялась единая (общая) ставка НДС.

Введение специальных коэффициентов, т.е. дифференциации НДС, было осуществлено для того, чтобы учесть различные геологические, экономические, технологические и горно-геологические факторы разработки месторождений. Именно эти факторы влияют на экономиче-

скую эффективность разработки нефтегазовых месторождений.

Основой для дифференциации является разделение на экономические и производственные коэффициенты, оказывающие влияние на различные неравенства при добыче нефтегазовых ресурсов, таких, например, как стадия разработки месторождения: выработанность, обводненность, истощенность или, напротив, связанных с географическими характеристиками месторождений: удаленность от существующей инфраструктуры, шельф, удаленность от рынка сбыта и т.п.

Основные принципы, заложенные в дифференциации НДС, – перенести налоговое бремя по изъятию дифференциальной ренты с менее эффективных на более эффективные месторождения, а также продлить срок службы и увеличить уровень выработанности участков недр, так как именно данный принцип означает справедливое изъятие как природной, так и дифференциальной ренты. Это позволяет увеличивать конкурентоспособность компаний, работающих на низкодоходных месторождениях, по сравнению с компаниями, которые работают на высокодоходных месторождениях.

При единой ставке НДС становится нерентабельно разрабатывать месторождения с падающей добычей, дифференциация ставок позволяет сделать разработку замыкающих месторождений прибыльной. Также следует заметить, что дифференциация налоговых ставок вводится для того, чтобы изымать сверхдоходы с недропользователей, обслуживающих месторождения с более качественными запасами, содержащими легкую малосернистую нефть, имеющими низкую себестоимость добычи, а также высокоэффективные скважины, которые характеризуются высоким дебитом, малой выработанностью и обводненностью и т.д. Несмотря на то, что в настоящий момент у экономических экспертов единого мнения относительно необходимости и целесообразности дифференциации НДС не имеется, все сходится в том, что разработать абсолютную и совершенную систему коэффициентов, учитывающую все технологические особенности разработки нефтегазовых месторождений, невозможно. Также стоит иметь в виду, что в процессе эксплуатации нефтегазовых месторождений горно-геологические свойства могут меняться, и это также предусмотреть в существующей системе налогообложения добычи нефтегазовых ресурсов невозможно. Ни одна система и шкала дифференциации НДС не может учесть всех изменений. Однако и нет необходимости стремиться к абсолютному совершенству, главное, чтобы механизм взимания налога был прозрачен и понятен участникам рынка, а также чтобы он выполнял основную функцию – изъятия ренты в пользу государства.

Плоская шкала НДС без учета экономических и технологических особенностей месторождений привела к тому, что нефтегазовые компании потеряли экономические стимулы для развития и интенсификации геологоразведки.

Несмотря на отрицательные мнения по введению дифференциации НДС, опыт применения дифференциации в нефтедобыче показал, что это эффективный и экономически оправданный механизм стимулирования инвестиционной деятельности [6. С. 114]. Основным критерием при введении дифференцированной шкалы по НДС являлось то, что изменения в налогообложении не должны приводить к снижению поступлений в бюджет РФ, но в то же время стимулировать предприятия к разработке месторождений с малодебитными скважинами и трудноизвлекаемыми природными ресурсами.

В целом применение дифференцированных ставок НДС имеет своей целью увеличение уровня налоговой нагрузки в период максимальной доходности и минимизирование налоговой нагрузки на начальном и завершающем этапах разработки месторождений.

Исходя из правил расчета НДС, действующих в настоящий момент, хозяйствующие субъекты не имеют возможности влиять на размер и правила формирования налога. Это является как минусом, так и несомненным плюсом. Существующий порядок расчета НДС не позволяет применять различные схемы и варианты оптимизации формирования как налогооблагаемой базы, так и размера рассчитанного налогового платежа к уплате в бюджет, также упрощает механизм налогового стимулирования, т.е. контроля со стороны государства за правильностью исчисления и уплаты налога в бюджет. Переход на налог с финансового результата для нефтегазового сектора может создать очередные проблемы в системе администрирования налоговых платежей, а также снизить объем доходов консолидированного бюджета РФ в связи с наличием возможности манипулирования себестоимостью, а следовательно, и прибылью хозяйствующего субъекта.

Необходимо продолжать работу по совершенствованию налогообложения нефтегазового сектора в части оптимизации и развития методической базы по дифференциации именно налога на добычу полезных ископаемых, а не изменению и введению новых налогов. Изменения системы налоговых платежей, связанных с изъятием рентных доходов в период кризиса, может негативно сказаться на бюджетных поступлениях.

#### Литература

1. Баландина А.С. Проблемы налогообложения нефтегазовых ресурсов в Российской Федерации // Развитие науки и образования в современном мире: сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф.: в 7 ч. ООО «АР-Консалт», 2014. С. 19–20.

2. Политизация является главным вызовом для нефтяного рынка [Электронный журнал] // Нефть России. URL: <http://oilru.com/news/410416/> (дата обращения: 04.10.2015).

3. Баландина А.С. Подходы к дифференциации налогообложения нефтегазового сектора экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3(19). С. 44–47.

4. Федеральный закон от 27.07.2006 № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Рос-

сийской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г. (ред. от 28.07.2012 г.) (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2015 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Баландина А.С. Реформирование системы налоговых льгот нефтегазового сектора России // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2013. № 4(24). С. 110–115.