

Перспективы развития налогообложения добычи углеводородного сырья

Аннотация. Предметом исследования автора статьи являются проблемы развития налогообложения добычи углеводородного сырья в Российской Федерации. В статье рассматриваются различные аспекты «налогового маневра», а также перспективы введения в рамках российской системы таких налоговых режимов, как «Налог на финансовый результат» и «Налог на добавленный доход». Автор проводит правовой анализ проекта Федерального закона «О налоге на финансовый результат», выделяя наиболее важные проблемы и неточности законопроекта.

Методологическую основу статьи составили современные достижения теории познания. В процессе исследования применялись теоретический, общеправовые методы (диалектика, системный метод, анализ, синтез, аналогия, дедукция, наблюдение, моделирование), традиционно правовые методы (формально-логический), а также методы, используемые в конкретно-социологических исследованиях (статистические, экспертные оценки и др.).

По итогам статьи сделан вывод о концептуальной прогрессивности «Налога на финансовый результат». Вместе с тем выделены правовые проблемы, заложенные в тексте соответствующего законопроекта.

Ключевые слова: налоги; налогообложение; нефть; углеводородное сырье; налог на финансовый результат; налог на добавленный доход; налоговый маневр.

Abstract. The subject of the article are different problems of development of the taxation of the hydrocarbon production in Russian Federation. In the article were considered different aspects of „the tax maneuver” and prospects of implementation of some new taxes such as „The tax on financial result” and „The tax on added profit”. Besides, this article includes legal analysis of Statute of „The tax on financial result”. Within the framework of this article were considered the most important problems of this Statute. The methodological basis of article includes modern achievements of theory of knowledge. During the research the following methods were used: the general philosophical methods (dialectical method, systems approach, analytical method, synthesis, analogy, deduction, observation, modeling), traditional legal methods (formal logic method) together with the techniques of empirical sociological studies (statistics, expert judgment etc.). The main conclusion drawn from the results of the study, is that the concept of „The tax on financial result” is really progressive. However, in the Statute of „The tax on financial result” there are a lot of legal problems.

Keywords: taxes; taxation; oil; hydrocarbon production; The tax on financial result; The tax on added profit; the tax maneuver.



Бученков Г.А.,
студент
Финансового университета
✉ grixa9@bk.ru

Нефтегазовый сектор играет ключевую роль в российской экономике. Во многом именно от цен на энергоносители зависит интенсивность развития отраслей отечественного хозяйства и промышленности. Нефть и природный газ составляют львиную

Научный руководитель: **Ефимова Н.А.**, старший преподаватель кафедры «Предпринимательское и корпоративное право»

долю российского экспорта. Кроме того, нефтегазовые доходы, по сути, являются основой федерального бюджета страны.

По данным Министерства финансов Российской Федерации, содержащихся в «Основных направлениях бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов», доля нефтегазовых доходов в бюджете 2015 г. составляет 45,3%, а в бюджете 2016 г. – 45,1%. Ранее, в 2014 г. и первой половине 2015 г., доля нефтегазовых доходов в бюджете Российской Федерации оценивалась в 51,3 и 51,2% соответственно [1]. Незначительное снижение доли нефтегазовых доходов в российском бюджете, вызванное прежде всего падением цен на нефть, не дает оснований говорить о том, что Россия в обозримом будущем избавится от «нефтяной зависимости».

Поскольку нефтегазовая отрасль остается ведущей отраслью российской экономики, решение проблем, связанных с нефтяным сектором на сегодняшний день имеет стратегическое значение для обеспечения экономической безопасности Российской Федерации.

Одним из наиболее животрепещущих вопросов российской нефтяной отрасли является вопрос о налогообложении добычи углеводородного сырья. В настоящее время система налогообложения в рассматриваемой сфере включает налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и экспортную пошлину. Кроме того, взимается акциз на автомобильный бензин, дизельное топливо, автомобильные масла, другие продукты нефтепереработки и нефтехимии. Стоит отметить, что данная система вводилась в начале 2000-х гг. в экстренном порядке, и поэтому носит временный характер. Как отмечают специалисты, налогообложение в области добычи углеводородного сырья преследует преимущественно фискальные цели и не предусматривает существенных мер по стимулированию эффективной нефтедобычи. Однако в последнее время все чаще стали звучать предложения по комплексному реформированию системы налогообложения в нефтяной отрасли.

Так, например, в октябре 2011 г. была зафиксирована предельная ставка экспортной пошлины на сырую нефть, а в ноябре 2014 г. принят Закон № 366-ФЗ, предусматривающий проведение так называемого «налогового маневра». Суть данной реформы состоит в постепенном снижении экспортной пошлины на сырую нефть

и светлые нефтепродукты, а также в уменьшении некоторых видов акцизов при планомерном повышении НДС и экспортной пошлины на темные нефтепродукты. Данная мера, по мнению экспертов, должна привести к повышению рентабельности глубокой нефтепереработки.

В августе 2015 г. в Государственную Думу Российской Федерации поступил законопроект № 862141–6. В нем предусмотрено введение специального налогового режима, получившего название «налог на финансовый результат» (НФР). Суть данного налогового режима сводится к отказу от неэффективной схемы налогообложения, используемой в НДС, и переходу к налогообложению прибыли, получаемой компанией вследствие реализации нефти.

Надо отметить, что законопроектом предусмотрена пилотная версия НФР, которая предполагает введение данного режима лишь на определенной территории, координаты которой указаны в таблице в рамках статьи 346.55. Однако в случае, если эксперимент себя оправдает, НФР может быть распространен и на другие месторождения.

Согласно рассматриваемому законопроекту объектом НФР является прибыль, полученная налогоплательщиком от реализации углеводородного сырья. При этом под прибылью понимается разность между доходами, полученными налогоплательщиком от реализации нефти и газового конденсата, и произведенными расходами, определяемыми в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации (для налога на прибыль организаций). Впрочем, надо заметить, что законопроектом в рамках статьи 346.57 устанавливаются особенности признания доходов и расходов организаций для целей НФР [2].

Налоговой базой НФР является денежное выражение прибыли от реализации углеводородного сырья. Доходы при этом учитываются исходя из цен, указанных в соответствующем гражданско-правовом договоре, или цен, определяемых в соответствии с разделом V.1 НК РФ. Кроме того, доходы могут исчисляться исходя из минимальной суммы дохода от реализации углеводородного сырья, определяемой по формуле, закрепленной в статье 346.59 НК РФ. Положительно в данной формуле то, что используемые в ней переменные либо устанавливаются государством, либо являются объективными показателями

мирового рынка. Фактически таким образом государство минимизирует риски для бюджета. Налогоплательщики не смогут, уклоняясь от уплаты НДФЛ посредством занижения доходов, довести налоговую базу до нуля, так как в этом случае НДФЛ будет исчисляться, исходя из минимальной суммы доходов. Тем не менее рассматриваемая формула не исключает возможность уклонения от налогов путем занижения доходов, а лишь устанавливает его возможные пределы. Кроме того, «ахиллесовой пятой» законопроекта остается возможность уклонения от НДФЛ с помощью завышения расходов и убытков. Важно отметить, что в законопроекте допускается возможность перенесения убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет. Убыток, не перенесенный на текущий налоговый период, может быть перенесен на налоговые периоды, следующие за текущим. Налоговым периодом в рамках НДФЛ является календарный год. При этом в качестве отчетного периода устанавливается календарный месяц, два месяца, три месяца и т.д. Налоговая ставка НДФЛ устанавливается в размере 60% от налоговой базы. Из них 48% налога перечисляется в федеральный бюджет, а 12% переводится в бюджет субъекта РФ, на территории которого находится добывающее месторождение. По итогам отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа, которая уплачивается не позднее 28 дней с момента истечения соответствующего отчетного периода. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты НДФЛ по итогам налогового периода, а также в счет уплаты следующего авансового платежа. Уплата НДФЛ и соответствующих авансовых платежей производится по месту нахождения организации [2].

Необходимо отметить, что НДФЛ – не единственный возможный налог, основанный на экономическом результате добычи углеводородов. Альтернативой ему выступает «Налог на добавленный доход» (НДД).

В отличие от НДФЛ, в качестве налоговой базы НДД используется чистый денежный поток, т.е. выручка за вычетом капитальных и эксплуатационных затрат. Кроме того, при исчислении НДД учитывается рентабельность проекта. Фактически чем выше отношение накопленных доходов к накопленным затратам, тем выше ставка по НДД [3]. Поэтому НДД выгоднее вводить по отношению к новым месторождениям, в то время

как НДФЛ может использоваться применительно к уже действующим.

Концепцию НДД в Российской Федерации сложно назвать новинкой. Впервые она нашла свое отражение еще в проекте НК РФ в 1996 г. Законопроекты, содержащие предложения о введении НДД, появлялись в 1997 и 1998 гг. Однако дальше второго чтения в Государственной Думе они не проходили.

Важно отметить, что экономическая ситуация в конце 1990-х гг. складывалась таким образом, что эксперименты с новыми налоговыми режимами на углеводородное сырье не несли в себе большого риска для бюджета. Прежде всего, это было связано с относительно низкой ценой на нефть. Однако с началом 2000-х цена на углеводороды выросла, и нефтегазовые доходы стали играть ключевую роль в формировании консолидированного бюджета. Кроме того, в 2002 г. был введен в действие НДС, который, несмотря на «временный характер», глубоко укоренился в налоговой системе Российской Федерации [4]. В этих условиях шансов у НДД не оставалось никаких.

В настоящее время ситуация изменилась. Многие эксперты сходятся во мнении, что действующая налоговая система, и в частности НДС, «тормозит» развитие нефтедобычи в России и препятствует освоению перспективных запасов углеводородов [5].

Речь идет о том, что общий режим НДС делает нерентабельным или малорентабельным эксплуатацию труднодоступных месторождений нефти и газа, так как не учитывает затраты на их разработку. В связи с этим Правительство России вынуждено вводить огромное количество адресных льгот, направленных на поддержку тех или иных месторождений. Де-факто, государственная власть регулирует налогообложение в сфере добычи углеводородов в «ручном режиме», что порождает проблемы с точки зрения налогового администрирования. Таким образом, концепции налогообложения экономического результата от добычи углеводородов вновь приобретают былую популярность.

На сегодняшний день системы налогообложения добычи углеводородного сырья, базирующиеся на экономическом результате, не получили широкого распространения в мировой практике. Подобные системы активно применяются в таких странах, как Великобритания, Австралия,

Норвегия, некоторые штаты Канады. В то же время ключевые нефтедобывающие страны, как, например, США, Саудовская Аравия, Венесуэла по-прежнему предпочитают пользоваться роялти или соглашениями о разделе продукции [6].

Рассмотрим вкратце режимы налогообложения добычи углеводородов в некоторых странах, принявших концепцию, подобную НФР или НДД.

В Великобритании система роялти полностью отменена. Вместо нее в отношении нефтяных компаний функционирует система налогов на прибыль:

- 1) корпоративный налог на прибыль (30%);
- 2) дополнительный налог (32%);
- 3) Нефтяной налог для старых лицензий, по которым разрешение на разработку выдано до 1993 г. (50%).

Таким образом, суммарная налоговая ставка для новых лицензий составляет 62%, а для лицензий, выданных до 1993 г., – 80%.

Стоит отметить, что английской системе налогообложения добычи углеводородов не чужды и налоговые вычеты по отношению к определенным категориям нефтяных запасов. Кроме того, в Великобритании действует налоговое ограждение по отношению к деятельности на шельфе.

Аналогичная система налогообложения добычи углеводородов действует и в Норвегии. Здесь ставка корпоративного налога на прибыль составляет 28%. При этом ставка дополнительного налога доходит до 50%. Таким образом, совокупная ставка по налогам в нефтяной сфере может составить 78%.

В Норвегии также функционируют налоговые вычеты. Например, в течение четырех лет вычитаются капитальные затраты. При этом применяется «аплифт» в размере 30% от налоговой базы [3].

В отечественной научной литературе выделяют три основных аргумента, подтверждающих целесообразность введения НДД или НФР в сфере добычи углеводородного сырья:

1) необходимость отказаться от оборотных налогов, перевести систему налогообложения добычи углеводородного сырья из «ручного» в «автоматический» режим управления и, как следствие, сократить количество адресных льгот и вычетов;

2) упрощение налогового администрирования;

3) стимулирование развития нефтедобывающей отрасли, увеличение объемов добычи,

повышение рентабельности труднодоступных месторождений и «тяжелой» нефти.

Между тем зарубежный опыт показывает, что страны, перешедшие на системы налогообложения, сходные с НДД и НФР, не смогли в полной мере испытать на себе положительный эффект нововведений. Например, необходимость применения адресных, «точечных» льгот и вычетов никуда не делась. Зато значительно усложнилось налоговое администрирование и увеличился штат сотрудников соответствующих контрольных органов. Наконец, ни в одной из стран не удалось достичь значительного роста добычи углеводородов, и абсолютно во всех снизился уровень поступлений в бюджет.

Пожалуй, единственным экономическим плюсом НФР, НДД и сходных с ними является снижение налоговой нагрузки на нефтяные компании. Государство фактически берет на себя львиную долю рисков добывающих компаний, так как при уменьшении их доходов именно государство понесет значительные убытки.

Важно заметить, что в научной литературе и экспертной среде не сложилось единого мнения по поводу возможных последствий введения в Российской Федерации НДД или НФР. В связи с этим хотелось бы поприветствовать «пилотный характер» внесенного в Государственную Думу законопроекта о НФР. На наш взгляд, реализация данного эксперимента – единственный способ объективно оценить все преимущества и недостатки режима НФР в контексте отечественной системы налогообложения. Тем не менее считаем необходимым обратить внимание на некоторые неточности в формулировках рассматриваемого законопроекта.

Прежде всего отметим статью 346.56, в соответствии с которой объектом НФР признается прибыль, полученная налогоплательщиком от реализации нефти. При этом абзац 2 данной статьи определяет реализацию как «безвозмездную передачу углеводородного сырья и (или) его передачу на переработку на давальческой основе, а также его передачу в рамках одной организации для целей собственного потребления и (или) производства иных видов товаров (работ, услуг)» [2].

Очевидно, авторы законопроекта имели в виду, что представленные в определении элементы входят в содержание понятия «реализация» наряду с возмездной передачей углеводородного сы-

рья. Тем не менее в рассматриваемом определении возмездная передача углеводородного сырья отсутствует. На наш взгляд, подобная неточность может вызвать, в случае принятия законопроекта, ряд неприятных коллизий и правовых проблем.

Потенциально проблемным, по нашему мнению, является вопрос о методе признания доходов и расходов. Согласно пункту 1 статьи 346.57 «при определении объекта налогообложения учитываются доходы от реализации углеводородного сырья, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса и признаваемые в соответствии с порядком, установленным статьей 271 настоящего Кодекса и иными положениями главы 25 настоящего Кодекса» [2].

Из предложенной формулировки не совсем понятно, может ли в рамках режима НФР использоваться кассовый метод признания доходов и расходов? С одной стороны, текст не содержит прямой отсылки к статье 273 НК РФ, регулирующей кассовый метод определения доходов и расходов. С другой стороны, подобная отсылка содержится в статье 249 НК РФ, которая по смыслу рассматриваемой статьи применяется при определении объекта налогообложения НФР без каких-либо изъятий. Кроме того, анализируемая статья законопроекта указывает на возможность применения «иных положений главы 25 НК РФ», среди которых вполне могут оказаться и положения о кассовом методе.

Исходя из смысла и общей направленности законопроекта, можно предположить, что кассовый метод в рамках режима НФР не применяется. Данное предположение подтверждается п. 3 статьи 346.57, из формулировки которого вытекает, что при определении расходов, связанных с добычей углеводородного сырья, применяется только метод начисления.

В таком случае не совсем понятно, почему данное ограничение не находит своего отражения в п. 6 статьи 346.57, где перечисляются требования к учету доходов и расходов. Кроме того, неясно, почему законопроект не предусматривает внесение соответствующих изменений в п. 1 статьи 273, где перечисляются субъекты, которые не вправе пользоваться кассовым методом.

Помимо всего прочего, хотелось бы поддержать мнение о том, что перечень участков недр, к которым может быть применен НФР, должен устанавливаться не в законе, а в соответствующем По-

становлении Правительства России. Подобное решение сделает систему НФР более гибкой, а также оптимизирует объем главы 26.6 НК РФ. Справедливым представляется замечание Правительства России о необходимости в соответствии с частью 3 статьи 2 Бюджетного кодекса РФ все содержащиеся в законопроекте изменения в Бюджетный кодекс РФ выделить в отдельный закон.

Подводя итог, хотелось бы отметить, что рассмотренный в рамках настоящей статьи законопроект о НФР в целом представляется достаточно прогрессивным. Более того, время запуска режима пилотной версии выбрано весьма удачно, так как в связи с низким уровнем цен на углеводороды, даже в случае провала эксперимента, бюджет понесет минимальные потери.

Литература

1. «Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 05.10.2015).
2. Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Бюджетный кодекс Российской Федерации» № 862141-6 [Электронный ресурс]. URL: [http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/FC217B7C80A5F20243257EA1004B1196/\\$FILE/862141-6_14082015_862141-6.PDF?OpenElement](http://asozd2c.duma.gov.ru/addwork/scans.nsf/ID/FC217B7C80A5F20243257EA1004B1196/$FILE/862141-6_14082015_862141-6.PDF?OpenElement) (дата обращения: 05.10.2015).
3. Рубцов А., Ежов С. НФР – основа следующего маневра// Нефтегазовая вертикаль. 2015. № 1. С. 46.
4. Комарова Н. Законопроект о введении налога на финансовый результат – налоговая новация, которая позволит значительно улучшить инвестиционный климат в нефтяном секторе, усилит валовую налоговую отдачу. 2015 [Электронный ресурс]. URL: http://www.adhmmao.ru/wps/portal/hmao/vse_novosti/novost/sa_news_trips/sa_news_trips_russia/5ab28b65-456c-48bb-9ba1-141b1cf4a3da/e9069dfb-9f14-4c1e-b1f5-94357e621899 (дата обращения: 05.10.2015).
5. Бурутин В.В. Проблемы налогообложения нефтяной отрасли и государственное регулирование ее развития [Текст] / В.В. Бурутин // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2013. № 3. С. 95.
6. Панчева В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России: дис. ... канд. экон. наук. М., 2015. С. 91.