

УДК 338.2

С.М. Мамаев

НЕДОСТАТКИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Аннотация. В статье рассматриваются основные налоги, выплачиваемые сегодня недропользователями. Это вывозные таможенные пошлины на нефть и газ и налог на добычу полезных ископаемых. Основным недостатком налога на добычу полезных ископаемых является плоская шкала его использования при которой по одинаковой ставке облагаются как высокорентабельные, так и низкорентабельные месторождения. Это часто приводит к тому, что месторождения, которые могли бы еще достаточно долго эксплуатироваться, консервируются. В связи с этим считаем необходимым дифференцировать ставки и отказаться от фискальной роли таможенных пошлин.

Ключевые слова: вывозные таможенные пошлины на нефть и газ, налог на добычу полезных ископаемых, система налогообложения, природные условия добычи на месторождении, природная рента.

Sirazhutdin Mamaev

DISADVANTAGES OF THE SYSTEM OF TAXATION OF SUBSOIL USE AND WAYS TO IMPROVE IT

Annotation. The article discusses the main taxes payable by subsoil users today. This export customs duties on oil and gas and the tax on mineral extraction. The main drawback of the tax on extraction of minerals is a flat scale of its use that are subject to the same rate as highly profitable and low-profitable deposits. It custo causes deposits that could be still long enough to be operated, preserved. In this regard, we consider it necessary to differentiate the mineral extraction tax rate and to abandon the fiscal role of customs duties.

Keywords: export customs duties on oil and gas, tax on production of useful minerals, tax system, natural conditions of production, resource rents.

Ныне действующая система налогов и платежей сложилась в начале 2000-х гг. и включает в себя налоги, предусмотренные Налоговым кодексом и Законом РФ «О недрах» (глава 17). Так, все налоги, предусмотренные для недропользователей в области нефти и газа в динамике, делятся на две части. К первой части относятся налоги, которые выплачивают все российские предприятия (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и прочие), ко второй относятся специфические налоги для недропользователей. При этом самыми крупными платежами, изымающими основную часть доходов недропользователей, являются вывозные таможенные пошлины на нефть и газ (1 место) и сборы, налоги, и регулярные платежи за пользование недрами, занимающие 2-е место, 99 % от общей суммы которых занимает налог на добычу полезных ископаемых. Итак, основными платежами, которыми облагаются недропользователи в области добычи нефти и газа являются налог на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины на нефть и газ.

Многие экономисты считают, что налог на добычу полезных ископаемых – это налог типа роялти, который взимается в России по плоской шкале «в зависимости от количества добытой нефти с учетом уровня мировой цены нефти «Юралс» и курса доллара США. При этом налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) не зависит от рентабельности разработки каждого отдельного месторождения. В отличие от России большинство стран используют роялти, размер которого определяется стоимостью добытых нефти и газа (например, Канада, США) или финансовым результатом деятельности предприятия по добыче углеводородов (Норвегия, Великобритания)» [11, с. 97]. Таким образом, учет объема добычи или финансового результата добывающего предприятия приводит если не к учету конкретных условий добычи на различных месторождениях, то обеспечивает в каком то роде

учет индивидуальных особенностей месторождения. Однако используемая в настоящее время плоская шкала ставок НДС даже такого подхода к месторождениям не обеспечивает. При этом следует понимать, что роялти вообще не приспособлен к изъятию природной (горной) ренты.

В современной экономической литературе существует и такое мнение «налог на добычу полезных ископаемых представляет собой фактически акциз, который автоматически добавляется к цене товара, оплачивается потребителем и никакого отношения к природной ренте не имеет. Он рассчитывается от объема добычи последних на основе средней цены реализации. Таким образом, отчисления НДС не зависят от фактических затрат на добычу» [4, с. 182].

Несмотря на это, существует мнение, что «некоторые налоги имеют прямую увязку с концепцией экономической ренты, как, например, НДС в России или налог на доходы от нефти (НДН) в Великобритании» [7, с. 26].

Нам представляется более обоснованным мнение о том, что плоская шкала НДС «т. е. отсутствие рентного подхода в налогообложении добычи нефти и газа, приводит к тому, что разработка высокодоходных и некондиционных запасов облагается одинаковыми суммами платежей ... в рамках действующей системы налогообложения предприятия предпочитают «снимать сливки» с высокопродуктивных участков, что приводит к преждевременному обводнению скважин, блокированию в недрах значительных запасов» [12, с. 98]. Это положение, к которому приводит использование плоской шкалы НДС представлено на рисунке 1 [16].

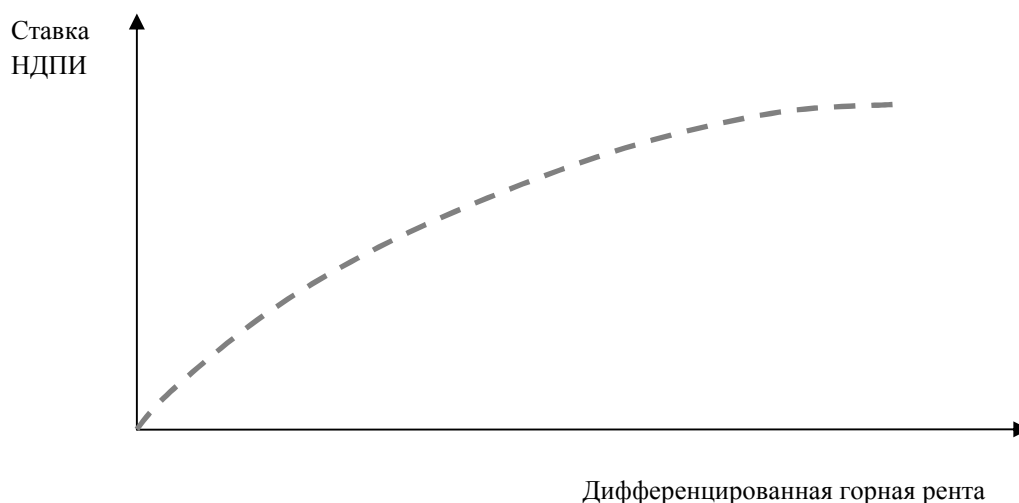


Рис. 1. Ставка НДС и величина горной ренты

Эта ситуация относится не только к нефтедобыче: «В современной логике Налогового кодекса РФ отсутствует дифференциация налога на добычу угля, что не позволяет стимулировать эффективную угледобычу, а приводит к хищнической выемке наиболее эффективных запасов» [14, с. 213].

Конечно, нельзя не признать, что «российское Правительство также использует рентную концепцию: в июле 2008 г. увеличен необлагаемый минимум по НДС с 9 до 15 долл. за баррель и установлены дополнительные налоговые льготы при добыче труднодоступных запасов нефти. В частности, нулевая ставка по НДС распространена на добычу

нефти из скважин, расположенных за Северным полярным кругом, в Каспийском и Азовском морях, а также на территории Ямало-Ненецкого автономного округа» [7, с. 26]. Однако, этого недостаточно.

Использование плоской шкалы НДС с элементами ее дифференциации приводит к тому, что невозможно с точностью сказать, на изъятие какой ренты (абсолютной или дифференциальной) направлен данный налог: «При применении фиксированной ставки роялти этот налог направлен на налогообложение абсолютной ренты» [1, с. 63]. То же самое отмечает и С.А. Кимельман: «С определенной долей условности можно предположить, что действующий в России механизм установления и изъятия в бюджет налога на добычу полезных ископаемых (НДС) соответствует изъятию у недропользователей абсолютной горной ренты» [9]. В случае же использования «...дифференцирования ставки роялти этот платеж в определенной степени направлен на налогообложение дифференциальной ренты» [1, с. 63]. Такое мнение не представляется верным: авторы далее приводят график и показывают, что для определенной части месторождений и твердая ставка НДС (российский аналог роялти) может соответствовать для определенной части месторождений получаемой ими сумме дифференцированной горной ренты [1, с. 67]. Кроме этого, (в особенности, в нашей стране, где дифференциация коснулась небольшой части месторождений) твердая ставка может совпадать с дифференцированной. В этом случае следует предположить, что когда твердая ставка НДС совпадает с величиной горной ренты части месторождений, НДС изымает дифференциальную горную ренту, а в других случаях – абсолютную? [17].

Кроме этого, в нашей стране абсолютная рента редкости, в соответствии с классическими воззрениями на внутреннем рынке образовываться не может. Если не хватает нефти для удовлетворения внутреннего спроса, достаточно расконсервировать часть месторождений, ставших нерентабельными в условиях применения плоской шкалы НДС, и спрос будет удовлетворен.

Хотя, конечно, это приведет к некоторому повышению внутренних цен. А в целом по стране недостатки НДС, продолжают приводить к преждевременному оставлению месторождений. «Установление единых ставок налогов для всех месторождений при огромном разнообразии геологических, географических, технологических и экономических условий их освоения не является рациональным механизмом изъятия рентного дохода. Это приводит к потерям бюджета либо от неполного получения рентного дохода (при низких ставках для месторождений, находящихся в благоприятных условиях), либо от недополучения дохода за счет отказа от разработки маргинальных месторождений и сокращения сроков их эксплуатации (при относительно высоких ставках для месторождений, находящихся в неблагоприятных условиях)» [4, с. 308]. По мнению многих экономистов, считающих, что НДС – это налог типа роялти: «негативный эффект роялти заключается в том, что они стимулируют преждевременное оставление месторождений, поскольку эксплуатация месторождения будет продолжаться только до тех пор, пока выручка превышает затраты, а при уплате роялти затраты увеличиваются на их величину. И это при том, что выплата роялти, как правило, начинается задолго до того, как инвестор фактически возместит первоначальные капиталовложения» [12].

Однако в этих условиях наибольший вред приносит плоская шкала НДС, которая сегодня становится анахронизмом. «Мировой опыт в области недропользования говорит о том, что необходимо дополнительное стимулирование разработки бедных и низкорентабельных участков малыми предприятиями, поскольку традиционно это является полем деятельности для небольших недропользователей. Так ЮАР пошло на полную отмену ресурсных платежей в области золотодобычи на недропользователей, с целью недопущения снижения золотодобычи ... В Испании действует широкая система льгот, которые направлены на стимулирование более полной разработки месторождения» [10, с. 74].

Так, анализ положения в нефтедобывающем секторе Калининградской области показывает что «абсолютное большинство (чуть более 75 %) объектов резервного фонда Калининградской области характеризуются мельчайшими извлекаемыми локализованными ресурсами, не превышающими 100 тыс. т; на долю этих объектов приходится треть суммарных ресурсов нефти подготовленных и

выявленных к настоящему времени. В пределах Калининградского региона, характеризующегося преобладанием в структуре перспективной ресурсной базы мельчайших объектов, рентабельность освоения существенной части нефтяного потенциала будет зависеть от эффективности ГРП (в первую очередь, от успешности поискового бурения). С целью снижения порога рентабельности запасов и включения в промышленный оборот экономически непривлекательной для инвесторов части ресурсной базы необходим ввод налоговых льгот, объем которых должен определяться индивидуально по каждому объекту и зависеть в первую очередь от цен на нефть и себестоимости ее добычи. Применительно к рассматриваемому региону вся добываемая нефть которого экспортируется, единственным существенным направлением формирования подобных льгот может быть лишь налог на добычу полезных ископаемых» [6].

При этом, применительно к некоторым месторождениям (например, объект Хрустальный) «проект выходит на уровень минимально приемлемой рентабельности инвестиций в 10 % лишь при полном упразднении НДС» [6]. Однако если рассмотреть экономические показатели по объекту, то можно увидеть: «финансовая эффективность соответствующего проекта в целом (т. е. в безналоговом режиме) составляет по внутренней норме рентабельности (ВНР) 45 %, т. е. его можно охарактеризовать как высокорентабельный. Низкая рентабельность проекта для инвестора сопряжена с огромной налоговой нагрузкой» [6]. Исходя из всего вышесказанного, следует вполне обоснованный вывод: «Применение не дифференцированной в зависимости от условий добычи ставки налога не соответствует мировым тенденциям в налогообложении нефтегазового сектора. В мировой практике ставки рентных налогов напрямую зависят от объема или рентабельности добычи, этапа освоения месторождения» [6]. Как уже отмечалось, такой подход обеспечивает, если не учет природных условий добычи, то учитывает конкретную рентабельность добычи на месторождении.

Вывозные таможенные пошлины – это сегодня основной платеж, формирующий доходы государственного бюджета страны. Возможно, вопрос о совершенствовании вывозных таможенных пошлин более важен, чем проблемы дифференциации НДС, так как расчеты некоторых экономистов показали, что дифференциальная природная рента совсем не так велика [15]. Следует отметить, что: «Экспортные пошлины, взимаемые с товаров при их вывозе за границу, используются в современной мировой торговой практике крайне редко. Эти пошлины могут применяться в фискальных целях, для выравнивания низких внутренних цен и более высоких цен на внешнем рынке, с целью сохранения национальных ресурсов» [2].

Уровень ставок экспортной (таможенной) пошлины на нефть определяются Правительством Российской Федерации с учетом средней цены на нефть Urals на средиземноморском и роттердамском рынках сырья. Мониторинг цен и действие ставок экспортной пошлины на нефть равно одному месяцу (до 1 января 2009 г. – два месяца).

Картвенко И.В. отмечает, что поскольку экспортеры в соответствующем периоде исчисляли и уплачивали пошлину, определенную по данным о цене за предшествующий период, бывали случаи, когда при уменьшении уровня цены на нефть использовалась ставка, определенная в условиях более высокой цены предшествующего периода. Было возможно и обратное. Уменьшение с конца 2008 г. срока мониторинга до одного месяца несколько выровняло положение, а эффект стал не столь значимым. Экспортные пошлины, взимаемые с товаров при их вывозе за границу, используются в современной [8, с. 19].

Как уже отмечалось, вывозная таможенная пошлина является самым крупным платежом, которым облагаются доходы недропользователей. Так, в 2010 г. вывозная таможенная пошлина на нефть и газ составила, соответственно (млрд. руб.) 1707,7 и 414,9. При этом, поступление НДС от нефтяных и газодобывающих компаний в том же году составило 1303,5 млрд руб. С 1 августа 2013 г. ставка таможенной пошлины на нефть составила 379,8 долл. в за тонну (с 1 октября 2012 г. она со-

ставляла 418,9 долл. за тонну). «Таким образом, одни лишь доходы, которые приносит федеральному бюджету нефтяная промышленность (в том числе доходы от вывозных таможенных пошлин на сырую нефть и нефтепродукты), делают ее одной из самых значимых для России в ряду стратегических отраслей промышленности» [13]. Следует отметить, что в большинстве стран с богатыми природными ресурсами вывозная таможенная пошлина не является налоговым инструментом, имеющим значимое фискальное значение для наполнения бюджета страны. Но как отмечают А.А. Герт, К.Н. Волкова, О.Г. Немова и Н.А. Супрунчик: «В настоящее время существуют два налога, направленных на изъятие рентного дохода у недропользователей: экспортная пошлина, устанавливаемая на нефть в зависимости от ее цены Правительством РФ, и НДС, база для расчета которого по нефти с 2002 г. устанавливается Федеральной налоговой службой РФ с учетом мировых цен на нефть и курса доллара США к рублю, а с 1 января 2007 г. дополнительно введен коэффициент, учитывающий выработанность месторождения» [3, с. 308]. При этом «в России же экспортные пошлины стали одним из главных инструментов, перекачивающих значительную часть выручки нефтегазовых компаний в государственную казну» [11, с. 95]. В то же время существует мнение, что «вывозная таможенная пошлина косвенно является сдерживающим фактором роста цен на нефть на внутреннем рынке страны» [5, с. 149].

Таким образом, указанные платежи и вся система налогообложения недропользования нуждаются в совершенствовании. Одни авторы (об этом говорилось выше) считают дифференцировать ставки НДС и отказаться от фискальной роли таможенных пошлин. Другие стоят на более радикальной позиции: перейти к государственной собственности на нефть и госмонополии внешней торговле ею [16, 17]. В любом случае, указанное совершенствование, играющее огромную роль в формировании Федерального бюджета, необходимо.

Библиографический список.

1. Волынская, Н. А. Рента в сырьевых отраслях топливно-энергетического комплекса России / Н. А. Волынская, С. С. Ежов // Российский внешнеэкономический вестник. – 2006. – № 4. – С. 58–71.
2. Ввозная и вывозная таможенные пошлины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.forexport.ru/9.shtml> (дата обращения : 08. 03. 2013).
3. Герт, А. А. Методика и практический опыт стоимостной оценки запасов и ресурсов нефти и газа / А. А. Герт., К. Н. Волкова, О. Г. Немова [и др.]. – Новосибирск : Наука. – 2007. – 384 с.
4. Гончаров, Ю. А. Единый рентный налог как инструмент управления ресурсами и стимулирования экономического роста: аргументы за и против / Ю. А. Гончаров // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Серия: Экономика и финансы. – 2004. – № 2. – С. 181–184.
5. Давыдов, И. П. Целесообразность использования зарубежного опыта рентного налогообложения в Российской практике / И. П. Давыдов // Вестник УГТУ–УПИ, УрФУ. – 2009. – № 4. – С. 144–155.
6. Зытнер, Ю. И. Геологические и экономические аспекты освоения ресурсной базы углеводородного сырья Калининградской области [Электронный ресурс] / Ю. И. Зытнер, Г. А. Григорьев, А. А. Отмас // Нефтегазовая геология. Теория и практика. – 2008. – № 3. – Режим доступа : http://www.ngtp.ru/rub/6/5_2008.pdf/ (дата обращения : 18.10.2013).
7. Каратаев, А. С. Налоговая политика государства в отношении крупнейших налогоплательщиков / А. С. Каратаев // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 2. – С. 23–32.
8. Картовенко, И. В. Налоговые регуляторы нефтяного сектора в современной экономике : автореф. дис. ... канд. экон. наук / И. В. Картовенко. – М. : МГУ им. М. В. Ломоносова, 2009. – 26 с.
9. Кимельман, С. А. Рента, власть, олигархи и народ [Электронный ресурс] / С. А. Кимельман // Советская Россия. – 2009. – 2 июня. – Режим доступа : <http://www.sovross.ru/modules.php?name=News&file=article&sid.../> (дата обращения : 14.11.13).
10. Киршин, Е. М. Рентные доходы в системе платного недропользования / Е. М. Киршин // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2002. – № 11. – С. 73–75.

11. Моисеева, М. А. Налогообложение добычи нефти и газа: тенденции развития / М. А. Моисеева, И. Е. Войшвилло, Н. С. Милоголов // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. – 2012. – № 1. – С. 87–100.
12. Налогообложение при недропользовании как фактор формирования инвестиционного климата. [Электронный ресурс] // Деловая пресса. – 2003. – № 49 (239). – Режим доступа : http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_36_aId_.../ (дата обращения : 24.10.12).
13. Обложение вывозными таможенными пошлинами нефти и нефтепродуктов // Таможенный брокер. – 2013. – № 03 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.brokert.ru/material/oblozhenie...neft-nefteproduktu/> (дата обращения : 04.09.13).
14. Секистова Н.А. Элементы стимулирования рационального недропользования в угольной промышленности через налог на добычу полезных ископаемых и оценку стоимости месторождения / Н. А. Секистова // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2009. – № 8. – С. 212–218.
15. Чернявский, С. В. Горная рента от добычи нефти в РФ в 2013 году / С. В. Чернявский, Н. А. Золотарев // Вестник университета. – 2015. – № 10. – С. 154–157.
16. Чернявский, С.В. Концепция реформирования изъятия дифференциальной горной ренты в нефтедобывающей промышленности России / Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://guu.ru/files/referate/2014/chernyavski_s_avt.pdf/ (дата обращения : 10.01.2015).
17. Чернявский, С.В. Концепция реформирования изъятия дифференциальной горной ренты в нефтедобывающей промышленности России [Электронный ресурс] / С. В. Чернявский : дис. д-ра эконом. наук. – М. : ГУУ, 2014. – Режим доступа : http://guu.ru/files/referate/2014/chernyavski_s_dis.pdf/ (дата обращения : 12.01.2015).