

Ключевые слова:

нефте- и газодобывающие компании,
налоговое регулирование,
налог на добычу полезных ископаемых,
налог на дополнительный доход

М. А. Моисеева, руководитель Центра макроэкономического анализа и статистики финансов НИФИ ГУМФ
(e-mail: m.a.moiseeva@gmail.com)

И. Е. Войшвилло, к. э. н.,
вед. науч. сотр. Центра макроэкономического анализа
и статистики финансов НИФИ ГУМФ
(e-mail: Ivoishvillo@nifi-abik.ru)

Н. С. Милоголов, науч. сотр. Центра макроэкономического
анализа и статистики финансов НИФИ ГУМФ
(e-mail: mitrasing@gmail.com)

Налогообложение добычи нефти и газа: тенденции развития

Минерально-сырьевой комплекс, и в частности входящие в него предприятия по добыче нефти и газа, играет значительную роль в экономике России. Во-первых, нефте- и газодобывающие компании являются крупнейшими налогоплательщиками. Во-вторых, их налоги и инвестиции в другие отрасли могли бы быть важным источником средств на модернизацию отечественной промышленности и социальной сферы. В-третьих, в обозримой перспективе экономическая и геополитическая позиция России в мире будет по-прежнему в значительной степени определяться количеством, качеством и стоимостью извлекаемого из ее недр минерального сырья.

Финансовые результаты деятельности нефтяной отрасли — основная база для формирования платежного баланса и поддержания курса национальной валюты. По мнению экспертов Центра макроэкономического анализа и краткосрочного прогнозирования (ЦМАКП), именно добывающим производствам промышленность обязана и зафиксированным выходом на докризисные объемы в 2011 г., и инвестициями, превышающими прежние значения, а также рентабельностью немного ниже докризисной. Подсчеты специалистов Центра структурных исследований Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара (ЦСИ ИЭП) подтверждают этот вывод: добывающие производства в январе–июле 2011 г. на 4 % обогнали уровень 2008 г., в то время как обрабатывающие отстают на 10 %.

Кроме того, нефтяной отрасли соответствует один из максимальных инвестиционных мультипликаторов, прежде всего за счет того, что более 94 % используемого в нефтегазовой отрасли оборудования и материалов — отечественного производства¹. Таким образом, в России доходы бюджета напрямую связаны с эффективностью работы предприятий нефтегазовой отрасли. С другой стороны, на эффективность их деятельности существенное влияние оказывает государственная политика регулирования отрасли, в т. ч. налоговая.

Однако на фоне ухудшения в России условий добычи нефти и газа для поддержания высокой эффективности деятельности предприятий в будущем необходима реализация ряда мер государственной политики, в т. ч. по оптимизации налогообложения. В целях определения направлений государственной налоговой политики был проведен сравнительный анализ особенностей налогообложения предприятий по добыче нефти и газа в разных странах.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НЕФТЕГАЗОВОГО СЕКТОРА В РЕСУРСОДОБЫВАЮЩИХ СТРАНАХ МИРА

Для сравнительного анализа были выбраны как высоко развитые в экономическом отношении нефтегазодобывающие страны (США, Норвегия, Канада), так и развивающиеся, в т. ч. Бразилия из стран БРИК, Саудовская Аравия, входящая в группу ОПЕК, и Азербайджан из СНГ (краткие результаты анализа представлены в табл. 1).

Система налогов в **США** носит комплексный и многоуровневый характер, причем налоги взимаются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов, а в некоторых случаях и муниципалитетами. Ставки этих налогов, а также перечень самих природных ресурсов как объектов налогообложения варьируются в зависимости от законодательства конкретного штата.

Налогообложение нефтедобычи в США в общем виде можно свести к следующим видам налогов.

За право разработок месторождений минерального сырья взимаются рентные платежи — роялти. Они устанавливаются, как правило, в процентном отношении к объему добычи или валовых поступлений от реализации добываемого сырья и отчисляются в пользу землевладельца (собственника недр). По существу, роялти — фиксированный налог с каждого барреля добытой нефти в пользу землевладельца. Ставки роялти составляют 12,5–30 % при добыче на суше в зависимости от договора; 18,75 % — при добыче вне суши, но на территории США; 12,5 % — для выработанных месторождений. Строго говоря, рентные платежи не являются частью налоговой системы. Однако в данной статье анализируется зарубежный опыт их начисления, т. к. в России рентный доход государство изымает, используя систему налогов и сборов.

Текущие арендные платежи, ежегодная плата за пользование арендуемыми участками (ренталс) устанавливаются в зависимости от площади и местоположения арендуемого участка, а также от цели и срока аренды. В среднем они составляют около \$10 за акр в год и выплачиваются ежегодно для сохранения права аренды.

¹ См.: Доклад С. И. Шматко по вопросу Генеральной схемы развития нефтяной отрасли на период до 2020 года (28 октября 2010 г.) / EnergyFuture.RU (<http://energyfuture.ru/doklad-s-i-shmatko-po-voprosu-generalnoj-sxemy-razvitiya-neftyanoj-otrasli-na-period-do-2020-goda>).

Помимо роялти и рентаис нефтедобывающие компании уплачивают бонусы — разовые платежи за пользование недрами при наступлении событий, определенных в полученной лицензии или в соглашении с собственником земли (обычно в случае разработки высокоэффективного месторождения). В США сумма бонусов за пользование природными ресурсами достаточно велика: в отдельные годы она составляет до 25 % нефтяных поступлений в федеральный бюджет, тогда как на арендные платежи, роялти и прочие налоги приходится остальные 75 %. Если добыча ведется не на государственной земле, то вместо части налогов нефтедобывающая компания перечисляет арендную плату собственнику участка.

Подходный налог уплачивается корпорациями при наличии положительной разницы между выручкой от реализации продукции и утвержденными затратами и вычетами. Его величина устанавливается губернаторами штатов и обычно варьируется в пределах от 0 до 12 % дохода компании.

Налог на прибыль — основной федеральный налог, ставка которого составляет 35 %. База налога на прибыль уменьшается на суммы амортизации, издержки, связанные с истощением ресурсов, разведкой, расходами на развитие, НИОКР и т. д.

Все эти налоги реализуются как сложная, со множеством скидок и льгот, многовариантная система, направленная на стимулирование максимального извлечения остаточных запасов нефти при строгих условиях соблюдения антимонопольного законодательства. Последнее гарантирует минимальные ставки и льготное налогообложение практически по всем налогам для малых независимых нефтедобывающих компаний.

Налоговая скидка на истощение недр была впервые введена Конгрессом США в 1918 г., в 1989 г. она была увеличена и условия ее применения были расширены. Эта льгота представляет собой полное освобождение от налогов определенной доли прибыли: на ранней стадии разработки, т. е. при малом истощении запасов нефти, она меньше, а на поздней стадии, в первую очередь при применении методов увеличения нефтеотдачи пластов, больше. Привилегией скидки с облагаемого дохода на истощение недр пользовались и пользуются главным образом мелкие нефтяные компании.

В США существует законодательно закрепленное определение малодобитной скважины, которое периодически пересматривается в сторону уменьшения дебитов. Ряд компаний эксплуатирует скважины, добыча из которых составляет около 1 барр./сут., поэтому во многих расчетах реальная среднесуточная добыча принимается равной примерно 2,2 барр. Однако даже при этих льготных условиях эксплуатация многих малодобитных скважин в стране стала нерентабельной.

С целью поддержания добычи из маргинальных скважин и поощрения нового бурения в 1995 г. Конгресс США принял Закон «О добыче и сохранении отечественных нефти и газа», предоставивший ряд дополнительных налоговых льгот и скидок. Были существенно увеличены перечень и размеры льготных вычетов в отношении роялти и минимального налогооблагаемого дохода; реформирована как по величине, так и по объектам скидка на истощение недр; расширен перечень вычитаемых затрат; введены дополнительные стимулы для повышения извлечения нефти и др².

² См.: Зарубежный опыт поддержки малого предпринимательства (на примере США и Канады) / НефтьГазПраво (<http://journal.oilgaslaw.ru/free/assoneft6-2005.shtml>).

Для решения проблемы оптимизации налогообложения нефтегазовой отрасли в **Норвегии** также используется сложная многоуровневая система. После начала разработки первых нефтегазовых месторождений на норвежском участке Северного моря к их освоению были допущены только три компании — Statoil, Norsk Hydro и Saga Petroleum. Главная из них — государственная нефтяная компания Statoil, участник большинства проектов по разработке месторождений в Северном море.

В связи с чрезвычайной рентабельностью нефтегазовой деятельности норвежский Закон «О налогообложении подводных нефтегазовых месторождений» в дополнение к обычному подоходному налогу ввел так называемый специальный налог. Ставка подоходного налога — 28 %, ставка специального — 50 %³.

Компании, работающие на шельфе, производят выплаты за добычу (роялти) и за размер лицензионного участка. Роялти со временем потеряло свое практическое значение, поскольку его размер зависел от глубины моря в месте разработки месторождения. По мере освоения новых участков морская глубина в местах их расположения неизбежно увеличивается, поэтому в 2006 г. выплаты роялти полностью прекратились.

Цель взимания платы за размер лицензионного участка — эффективная эксплуатация контрактной площади и стимулирование возврата неиспользованных площадей государству. Возвращенные площади могут стать предметом разведки и добычи нефти и газа другими компаниями.

Сбор за выброс углекислого газа взимается в целях охраны окружающей среды и начисляется в зависимости от объемов сжигаемого газа и нефти.

Государственный контроль нефтяной отрасли в Норвегии осуществляется не только через владение акциями компании Statoil. Государство также выступает в качестве владельца долей в лицензиях на добычу нефти и газа через институт так называемого государственного прямого финансового участия. Раньше государственное участие составляло не менее 50 % по каждой лицензии, но в последние годы доля государства существенно уменьшилась.

Канадская ассоциация производителей нефти представляет 140 нефтегазовых компаний. При этом в **Канаде** около трети всего объема нефти добывается малыми компаниями (юниорами), в первую очередь частными, количество которых достигает нескольких тысяч. Уникальный государственный механизм, активно стимулирующий их деятельность, — предоставленная им возможность переадресации акций. Компании имеют право передать налоговые вычеты, связанные с издержками на разведку и освоение месторождений, инвесторам, которые приобрели их акции. Мелкие компании активно пользуются этим механизмом для привлечения акционерного капитала с целью финансирования производственной деятельности и увеличения собственных фондов.

В свою очередь, инвесторы имеют право воспользоваться 100 % вычетов из собственного налога от стоимости этих акций и получают прибыль в случае эффективной деятельности малой горной компании. Значительная доля деятельности небольших

³ См.: Крылов Т. Освоение российского шельфа: государство и нефтяные компании, объединяйте усилия! / Oil & Gas Eurasia (<http://www.oilandgaseurasia.ru/articles/p/141/article/1503/>).

предприятий по разведке и разработке месторождений в стране финансируется за счет акций с переадресацией. Аналогичные механизмы для поддержки малых предприятий эффективно работают и на уровне провинций⁴.

Основные положения налоговой системы **Бразилии** прописаны в Конституции 1998 г. В соответствии с ней налоги могут быть установлены как федеральным правительством, так и администрациями штатов и муниципалитетов. В этом заключается особенность основного закона Бразилии, который гарантирует право налогового нормотворчества всем субъектам федерации.

В сфере нефтегазодобычи налоговое законодательство предусматривает уплату налога с прибыли предприятия. Налог на прибыль взимается со всех предприятий по ставке 24 %, а с компаний, чья прибыль превышает 240 тыс. реалов в год, — по ставке 34 %.

Кроме того, все предприятия отрасли заключают с государством один из двух типов договора: соглашение о разделе продукции или договор концессии. Остальные платежи в бюджет, такие как подписной бонус, роялти, процентные отчисления за участие в договоре концессии, плата за аренду земли, отчисления от стоимости добытой нефти, по-разному исчисляются в зависимости от вида договора с государством.

В рамках договора концессии аукцион выигрывает компания, предложившая государству наибольший подписной бонус, т. е. единовременный платеж, который должен быть не меньше цены, установленной Национальным нефтяным агентством.

По соглашению о разделе продукции (СРП) аукцион выигрывает та компания, которая предложит наибольшее количество нефти государству. Введенную в 2010 г. систему СРП планируют использовать в будущем для эксплуатации стратегических месторождений.

Компании также платят роялти. Если они участвуют в договоре концессии, то ставка составляет 5–10 % от стоимости добытой нефти. Если они участвуют в СРП, то ставка зависит от количества нефти, которое компания, выигравшая аукцион, обязалась поставлять государству.

Только участники договора концессии отчисляют проценты за участие и платят за аренду земли. Процентные отчисления за участие составляют 10–40 % выручки от основной деятельности, уменьшенной на налоги, расходы на разведку, амортизацию и операционные расходы. Плата за аренду исчисляется по прогрессивной таблице по ставкам от 10 до 5000 реалов за км².

Средства от уплаты бонусов подписания⁵ и рентаис практически полностью поступают в федеральный бюджет. Основная часть налогов поступает в распоряжение властей штатов и муниципалитетов, на территории которых находятся месторождения или производственные объекты по обслуживанию процесса добычи⁶. Такая система налогообложения имеет свои положительные стороны, поскольку субъекты федераций получают широкие полномочия в плане расходования полученных финансовых ресурсов.

⁴ См.: Зарубежный опыт поддержки малого предпринимательства (на примере США и Канады) / НефтьГазПраво (<http://journal.oilgaslaw.ru/free/assoneft6-2005.shtml>).

⁵ Бонус подписания — это разовая выплата государству при подписании договора.

⁶ См.: Муслимов Р. Х. Особенности разведки и разработки нефтяных месторождений в условиях рыночной экономики: учебное пособие. — Казань: Фэн, 2009.

Саудовская Аравия обладает четвертью доказанных мировых запасов нефти и является ее крупнейшим мировым производителем. Государственный бюджет страны на 75 % формируется за счет доходов от экспорта нефти.

Налогообложение нефтегазового сектора Саудовской Аравии основывается на налоге на прибыль корпорации и системе договоров концессии. Ставка налога на прибыль нефтяных компаний составляет 85 %, газовых — 30 %, в то время как для остальных компаний ставка налога на прибыль — всего 20 %. Ставка роялти определяется в каждом конкретном договоре концессии⁷. Примечательно, что Саудовская Аравия входит в десятку стран с самыми простыми системами налогообложения.

Привлечение иностранных инвестиций стимулируется снижением налоговых ставок. В апреле 2000 г. было введено новое законодательство, которое уменьшило налогообложение для иностранных инвесторов с 45 до 30 %, а также гарантировало им юридическую защиту от экспроприации. До этого зарубежные компании были ограничены 49 % долей участия в различного рода проектах⁸.

Однако в целом систему налогообложения в Саудовской Аравии можно охарактеризовать как протекционистскую и направленную на поддержание уровня жизни населения и защиту интересов национальных коммерческих структур.

В **Венесуэле** с 1999 г. нефтяная промышленность находится под полным государственным контролем. Национальная нефтяная компания Венесуэлы *Petroleos de Venezuela (PdVSA)* обеспечивает около половины доходов правительства и 80 % экспортной выручки страны. Начиная с 2005 г., Венесуэла повысила налог на добычу для иностранных фирм с 16,6 до 30 %, а в 2007 г. национализировала все частные нефтяные проекты⁹. В совместных проектах иностранным компаниям оставлена лишь миноритарная доля. В 2009 г. было установлено, что в случае, когда добыча нефти экономически нерентабельна, ставка сокращается до 20 %. В остальных случаях она доходит до 33,3 % от стоимости добытой сырой нефти¹⁰.

В связи с ростом мировых цен на нефть парламент принял закон о введении специального налога на сверхприбыль для развития социальной сферы. Согласно принятому закону, при стоимости барреля нефти от \$70 до \$100 отчисления составляют 50 %, а если стоимость нефти превышает \$100/барр., то налог повышается до 60 %¹¹. Специальный налог позволит дополнительно ежегодно собирать с государственной нефтяной компании *PdVSA* и иностранных компаний до \$9 млрд. По мнению президента страны, новый налог является справедливой мерой, поскольку сверхприбыли нефтяных компаний от роста цен на нефть не являются следствием вложения дополнительных финансовых или трудовых затрат.

⁷ См.: *Global oil and gas tax guide 2011 / The Ernst & Young* (<http://www.ey.com/GL/en/Industries/Oil-Gas/The-Ernst-Young-global-oil-and-gas-tax-guide-2011>).

⁸ См.: Касаев Э. О. Саудовская Аравия и нефть — вместе навсегда / Институт Ближнего Востока (<http://www.iimes.ru/rus/stat/2009/25-08-09a.htm#top>).

⁹ См.: Добронравин Н. А. Нефть, газ, модернизация общества / Под общ. ред. Н. А. Добронравина, О. Маргания. — СПб.: Экономическая школа ГУ-ВШЭ, 2008.

¹⁰ См.: *Global oil and gas tax guide 2011 / The Ernst & Young* (<http://www.ey.com/GL/en/Industries/Oil-Gas/The-Ernst-Young-global-oil-and-gas-tax-guide-2011>).

¹¹ См.: Николаев Ю. В Венесуэле вводится нефтяной налог на сверхприбыль / *Polpred.com* (http://www.polpred.com/?ns=1&ns_id=114232).

Хотя правительство Венесуэлы активно пытается перераспределять доходы от нефтегазового сектора на социальные цели, но оно практически не использует их для развития экономики страны, ее диверсификации или новых инвестиций в нефтегазовую сферу. При растущих социальных расходах и значительном внутреннем и внешнем государственном долге такая ситуация может привести к серьезному кризису в результате достаточно резкого падения цен на нефть.

Таким образом, негативным аспектом государственной финансовой политики в Венесуэле является то обстоятельство, что финансовые средства, полученные от нефтяной отрасли, не направляются на развитие нефтегазового сектора или на диверсификацию экономики. Поэтому сохраняется чрезмерная зависимость экономики страны от цен на мировом рынке. Положительный фактор — социальная направленность финансовой политики.

Основа экономики **Республики Азербайджан** — нефтяная и газовая отрасли, которые находятся под контролем Государственной нефтяной компании Азербайджанской Республики. В целях социально-экономического развития страны, решения общенациональных проблем, строительства и реконструкции инфраструктурных объектов стратегического значения в Азербайджане создан Государственный нефтяной фонд (ГНФАР)¹². Его средства формируются за счет: доходов, получаемых от продажи сырой нефти и газа; бонусных выплат (начиная с 2000 г.); поакровых выплат¹³; арендной платы за использование государственного имущества в рамках договоров, заключенных с иностранными компаниями; дохода, получаемого от продажи предоставленных азербайджанской стороне на основании договоров с иностранными компаниями активов и других поступлений; дохода, получаемого от размещения средств фонда. Согласно положению о ГНФАР в инвестиционных целях в основном должны использоваться доходы от депозита Фонда, размещенного в кредитных организациях с высоким рейтингом. Доходы Фонда свободны от налога, пошлин и других выплат.

Однако ряд экспертов не вполне позитивно оценивает использование средств ГНФАР. По их мнению, для развития реального сектора экономики целесообразнее было бы привлекать средства самого Фонда, а не полученные от их размещения доходы.

В июле 2010 г. решением Кабинета министров Азербайджана был освобожден от уплаты таможенных пошлин и налогов (НДС на импорт товаров на территории Азербайджана) ввоз на территорию страны основных фондов, движимого имущества и других активов в соответствии с соглашениями о разведке и эксплуатации нефтегазовых месторождений, о разделе нефти и газа, а также в соответствии с другими аналогичными соглашениями¹⁴. По мнению правительства, внедрение таможенных льгот будет способствовать увеличению иностранных инвестиций в экономику Азербайджана.

¹² См.: Рзаев В. Нужно ли ждать доходов нефтяного фонда? / Нефть в мире (<http://nefte.ru/oilworld/azerb12.htm>).

¹³ Поакровые выплаты — платежи инвесторов в связи с освоением углеводородных ресурсов за использование контрактного участка в Азербайджане.

¹⁴ См.: Ни таможенных пошлин, ни налогов / Зеркало.аз (<http://www.zerkalo.az/2010-07-30/economics/11564-poshlini-nalogi>).

**Налогообложение нефте- и газодобывающих компаний
в странах с богатыми природными ресурсами**

Страна	Налоги	Ставка
Азербайджан	Налог на прибыль	25–32 % (в зависимости от договора с государством по конкретному месторождению)
Канада	Федеральный налог на прибыль	26,5 % (из него вычитают 10 % региональной ставки при обложении прибыли, полученной в конкретной провинции)
	Роялти (НДПИ)	10–45 % от стоимости добытых ископаемых
Норвегия	Налог на прибыль	78 % (для нефтегазодобывающих предприятий)
Россия	НДПИ	419 руб. за 1 т нефти сырой × Кц × Кв* 237 руб. за 1000 м ³ природного газа
	Экспортные пошлины	Ставки меняются каждый месяц, рассчитываются на основе мировых цен и утверждаются правительством РФ
Саудовская Аравия	Налог на прибыль	85 % (для нефтедобывающих предприятий)
США	Налог на прибыль	35 %
	Роялти — платеж собственнику земли (база для расчета роялти — валовая стоимость добытых ископаемых)	12,5–30 % — при добыче на суше в зависимости от договора с получателем средств; 18,75 % — при добыче вне суши, но на территории США; 12,5 % — для старых месторождений
	Налог на прибыль	50 %
Венесуэла	Налог на прибыль	50 %
	Роялти	До 33,3 % от стоимости добытой сырой нефти (если добыча нерентабельна, то ставка сокращается до 20 %)

* С 1 января 2007 г. ставка НДПИ в отношении нефти, составляющая 419 руб. за 1 т добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв) (п. 3, 4 ст. 342 НК РФ).

Источник: составлено авторами.

Как показывает зарубежный опыт, во многих странах налоговая система используется в качестве регулятора экономического роста и оптимизации баланса корпоративных интересов газодобывающего сектора и государства в интересах осуществления модернизации реального сектора и перехода на инновационный путь развития.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РОССИЙСКИХ НЕФТЕ- И ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ КОМПАНИЙ

Как и в рассмотренных выше странах, в России нефтегазовые доходы составляют значительную долю налоговых поступлений в федеральный бюджет. Один только налог на добычу нефти, газа и конденсата принес в государственную казну 1,36 трлн руб. — 42 % всех налоговых доходов федерального бюджета в 2010 г. За последнее время, как отмечают эксперты Всемирного банка в «Докладе об экономике России», в стране наблюдается значительный рост нефтегазовых доходов, благодаря чему консолидированный бюджет 2011 и 2012 гг. будет исполнен с профицитом. Таким образом, дополнительные нефтегазовые доходы могут быть использованы для улучшения долгосрочной бюджетной устойчивости, дальнейшего снижения инфляции, а также для обеспечения стабильной базы устойчивого и качественного экономического роста¹⁵.

¹⁵ См.: Всемирный Банк в России. Доклад об экономике России. 2011 г. / Университетская информационная система РОССИЯ (УИС РОССИЯ) (http://uisrussia.msu.ru/docs/nov/worldbank/2011/25/REF25_RUS_JUNE_8.pdf).

Анализ динамики налоговых поступлений и таможенных пошлин от добычи и экспорта сырой нефти и природного газа показал, что наиболее полно собираются такие налоги, как экспортная пошлина и НДС¹⁶. При этом анализ налогообложения нефтяной отрасли после реформы 2002 г. свидетельствует, что нефтяные компании платят только треть налога на прибыль: расчетный налог на прибыль составляет \$8,5/т, а фактически поступления составляют только \$2,7/т. Компании используют разные схемы для минимизации налогов, в частности продают нефть аффилированным структурам по заниженным ценам¹⁷.

Значительную долю доходов страна собирает не через налоговую систему, а на таможне — преимущественно за счет пошлин на сырьевой экспорт. Так, в 2010 г. таможенники обеспечили 55,2 % поступлений в федеральную казну, в т. ч. 30,2 % — путем изъятия экспортных пошлин.

Таблица 2

Динамика налоговых поступлений и таможенных пошлин от нефте- и газодобывающих компаний, млрд руб.

Год	Налог на прибыль организаций	НДС	Акцизы по подакцизным товарам	Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами*	Вывозные таможенные пошлины на нефть	Вывозные таможенные пошлины на газ
2006	228,4	186,4	9,1	1085,3	1211,3	342,0
2007	477,5	351,0	1,2	1009,3	1163,7	308,6
2008	311,5	110,5	3,7	1602,0	1774,9	505,5
2009	159,8	67,9	4,3	976,5	1047,2	258,3
2010	224,7	89,8	5,6	1303,5	1707,7	414,9
I п/г 2011	159,8	63,0	3,4	905,2		

* НДС в общей сумме налогов, сборов и платежей за пользование природными ресурсами составляет более 99 %.

Источник: составлено авторами по данным ФНС России, Минфина России «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов», данным отчетности ОАО «Газпром».

В подавляющем большинстве стран мира таможенные пошлины не играют значимой для государственной казны фискальной роли. Их главная задача — защитить внутренний рынок от внешних конкурентов. В России же экспортные пошлины стали одним из главных инструментов, перекачивающих значительную часть выручки нефтегазовых компаний в государственную казну. Так, по оценкам экспертов, вывозные таможенные пошлины на нефть принесли в бюджет 2010 г. порядка \$60 млрд¹⁸.

В течение 2010 г. экспортные пошлины на нефть преимущественно увеличивались, колеблясь в соответствии с ценами на нефть марки «Юралс» с месячным лагом. В течение I полугодия 2010 г. действовало освобождение от экспортной пошлины нефти ряда месторождений Восточной Сибири (по списку правительства). Хотя бюджету льгота обошлась примерно в \$2,3 млрд, реальным стимулом инвестиционной активности

¹⁶ НДС ввел с 1 января 2002 г. (вместо налога на воспроизводство минерально-сырьевой базы) и объединил три действовавших ранее платежа: плату за добычу (для нефти и газа 6–16 %), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (0–10 %) и акцизы (0–10 %).

¹⁷ См.: Нефтяные компании платят только треть налога на прибыль / Энергетика и промышленность России (<http://www.eprussia.ru/news/base/2004/5524.htm>).

¹⁸ См.: Мещерин А. Фасадное благополучие. Нефть и газ России '2010 // Нефтегазовая вертикаль. — 2011. — № 4.

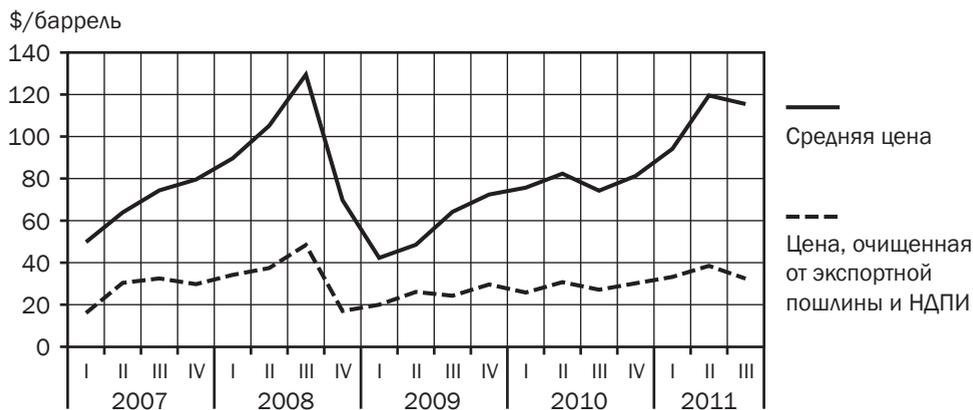
она не стала, т. к. предоставлялась задним числом недропользователям, которые на свой страх и риск уже вложились в освоение новых месторождений. Кроме того, алгоритм получения льготы официально не был прописан в нормативном правовом акте, т. к. предоставление индивидуальных преференций при пересечении товаром российской границы запрещено законом. А это означает: у инвестора не может быть никакой уверенности ни в том, что он получит льготу по экспортной пошлине, ни в том, что эта льгота будет применяться в течение определенного времени.

С 1 июля 2010 г. для расчета льготной ставки экспортной пошлины на нефть применяется специальная формула. Фактическая цена тонны нефти «Юралс» за период, который обычно используется для расчета пошлины, уменьшается на \$365 (т. е. на \$50/барр.). С этой положительной разницы на таможне отбирается 45 %.

Цена нефти «Юралс» в соответствии с конъюнктурой мирового рынка в начале 2011 г. стала резко расти (рис. 1). Ее среднемесячное значение в марте превысило уровень \$110/барр., а в апреле почти достигло уровня \$120/барр. При этом цена барреля нефти, очищенная от НДС и пошлин, в марте 2011 г. достигла максимального показателя за весь посткризисный период, что было обусловлено методикой расчета экспортных пошлин. Так, в марте, когда среднемесячная цена нефти резко подскочила, размер пошлины вырос незначительно, т. к. он основывался на мониторинге цен предыдущего месяца.

Рисунок 1

Цена на нефть «Юралс» в 2007–2011 гг.



Источник: рассчитано авторами по данным ФНС России (http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/).

В апреле произошла корректировка, и очищенная цена нефти стала снижаться, а в мае из-за ухудшения внешней конъюнктуры начался спад, продолжившийся и в июне. В результате очищенная цена нефти вернулась в мае и июне на уровень прошлого года. В данном случае помимо конъюнктуры сказались методика расчета экспортной пошлины. Цены на мировом рынке уже снизились, но экспортная пошлина в мае и июне продолжала расти («ножницы Кудрина»). Тем не менее в среднем очищенная цена нефти в I полугодии текущего года была на 33,3 % выше, чем в январе–июне прошлого года.

В летние месяцы цена на нефть на мировом рынке находилась в диапазоне \$110–120/барр. Интересно отметить, что при резко возросшей по сравнению с I полугодием 2010 г. цене на нефть нефтяные компании не показывают такого же быстрого роста прибыли.

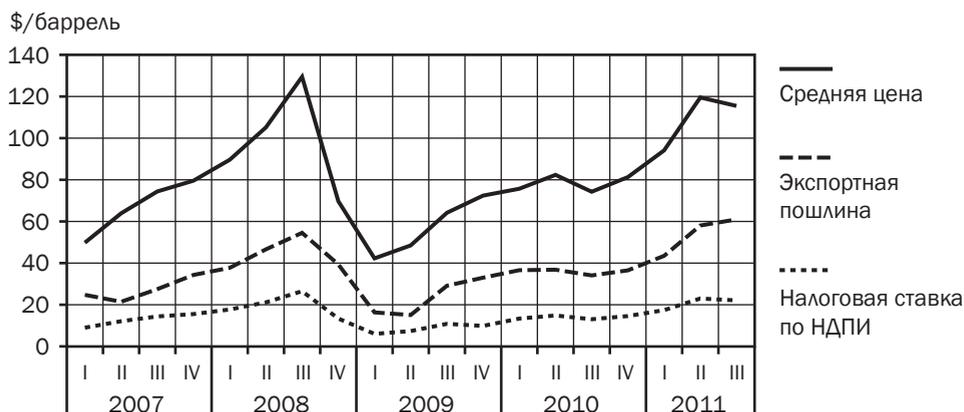
Экспортная пошлина на нефть увеличивалась в течение всего полугодия, и даже в июне и мае, когда мировые цены снизились. В июне она была на одном из самых

высоких уровней (уступила только значениям августа и сентября 2008 г.). Это оказало негативное влияние на доходную базу нефтяных компаний во II квартале. На рис. 2 видно, что ставка по экспортной пошлине реагирует на изменение цен на нефть быстрее и в большей степени, чем ставка по НДС.

НДС в отношении нефти также увеличивался большую часть I полугодия 2011 г. Однако в мае отмечено снижение этого показателя почти на 8 %.

Рисунок 2

Ставка по НДС и экспортной пошлине и цена на нефть «Юралс» в 2007–2011 гг.



Источник: рассчитано авторами по данным ФНС России (<http://www.nalog.ru/na/statistik/statistic/>).

Таким образом, экспортная пошлина и НДС отбирают не только всю возможную дополнительную прибыль от благоприятной конъюнктуры на мировых рынках нефти, но и, более того, создают такие условия, при которых возросшие цены на нефть становятся невыгодными для нефтяных компаний. Так, по расчетам аналитиков Банка Москвы, каждый дополнительный доллар прироста цены нефти свыше уровня \$25/барр. приносит самим нефтедобывающим компаниям лишь 13 центов. Остальное изымается государством в виде налогов, прежде всего экспортной пошлины¹⁹.

На основе проведенного выше анализа можно сделать вывод, что российская система налогообложения нефте- и газодобывающих компаний имеет ряд отличительных особенностей по сравнению с системами других ресурсодобывающих стран.

Во-первых, она основана на использовании роялти в виде НДС, взимаемого в зависимости от количества добытой нефти с учетом уровня мировой цены нефти «Юралс» и курса доллара США. При этом НДС 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).

Вторая особенность российской налоговой системы — экспортная пошлина на нефть (хотя она и не является налогом), начисляемая по прогрессивной шкале в зависимости от уровня мировой цены нефти «Юралс» с предельной ставкой в 65 %²⁰. В большинстве стран экспорт нефти и газа не облагается пошлиной. В России же она не только выполняет фискальные функции, но и ограничивает объем экспорта сырой нефти в целях удовлетворения внутреннего спроса. Более того, экспортная

¹⁹ См.: Андреев А. Осторожный фискальный оптимизм // Нефть России. — 2011. — № 2.

²⁰ См.: Найджоки Д. Путь перемен // Нефть России. — 2011. — № 5.

пошлина в нашей стране является механизмом поддержания уровня внутренних цен на нефтепродукты, а также стимулирования технического перевооружения нефтеперерабатывающей отрасли.

Еще одна особенность — предоставление адресных льгот по экспортной пошлине и НДС на начальной стадии разработки месторождения. В большинстве стран налоговая нагрузка на этапе освоения углеводородных активов также более низкая, чем на этапе активной добычи нефти и газа. Однако в этих странах подобный механизм реализован не путем предоставления адресных льгот, а через налогообложение финансового результата.

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ НЕФТЕ- И ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ КОМПАНИЙ

Плоская шкала НДС и таможенной пошлины, т. е. отсутствие рентного подхода в налогообложении добычи нефти и газа, приводит к тому, что разработка высокодоходных и некондиционных запасов облагается одинаковыми суммами платежей. По сути, действующий режим налогообложения снижает эффективность работы отрасли, выводит за черту рентабельности ряд месторождений, препятствует применению технологий повышения нефтеотдачи пластов. Для наиболее полной выработки залежей необходимо использовать весь фонд добывающих скважин, чего и добиваются другие страны, «сдвигая» налогообложение на финансовые результаты и тем самым делая рентабельным функционирование скважин, эксплуатация которых требует значительных затрат.

В рамках действующей системы налогообложения предприятия предпочитают «снимать сливки» с высокопродуктивных участков, что приводит к преждевременному обводнению скважин, блокированию в недрах значительных запасов. В настоящий момент разработка новых месторождений для компаний непривлекательна и осуществляется в большинстве случаев только при условии предоставления налоговых льгот. Пока правительство не отказалось от политической задачи сокращения бюджетного дефицита, уменьшение налогов для сырьевых отраслей означает неизбежный рост налогов в других секторах реального сектора, в т. ч. и в тех, на которые могла бы опираться модернизация и диверсификация экономики²¹.

Политика правительства, направленная на поддержку нефтегазовой отрасли путем предоставления льгот, вступает в противоречие с интересами бюджета. Так, чтобы компенсировать потери бюджета, ставка налога на добычу нефти была увеличена с 1 января 2011 г. с 419 до 446 руб. за т, а с 1 января 2012 г. она составит 470 руб. Ставка для природного газа была поднята до 237 рублей за 1000 м³, с 2012 г. она будет равняться 251 руб., а с 2013 г. — 265 руб. По расчетам Минфина России, за счет этого бюджет дополнительно получит за три года около 450 млрд руб.²²

По итогам совещания правительства РФ «О налогообложении в газовой отрасли» (май 2011 г.) было принято решение об увеличении налоговой нагрузки на газовую отрасль. В 2012 г. она увеличится примерно на 150 млрд руб., в 2013 г. — на 170 млрд руб., в 2014 г. — на 185 млрд руб. Большую часть этой суммы государству заплатит «Газпром» как организация, которая в отличие от других независимых производителей экспортирует газ. С помощью дополнительных средств правительство намерено снизить дефицит бюджета в ближайшие годы, а также финансировать расходы на оборону, здравоохранение и образование. НДС составит от 80 до 90 % этой суммы²³.

²¹ См.: Башкатова А. Рост налогов — удар по модернизации // Новая газета (http://www.ng.ru/economics/2010-10-13/1_nalogi.html).

²² См.: Андреев А. Осторожный фискальный оптимизм // Нефть России. — 2011. — № 2.

²³ См.: Щеголихина Г. Бюджетные дыры заполнит «Газпром» // Экономика и жизнь. — 2011. — № 21 (9387).

Однако описанные выше льготы, скорее всего, не компенсируют тех потерь, которые понесут компании от увеличения НДС. По оценке аналитиков «Тройки Диалог», повышение данного налога на 6,4 % в 2012 г. и на 5,4 % в 2013 г. может привести к тому, что EBITDA (англ. — *Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*, «прибыль до вычета расходов по процентам, уплаты налогов и амортизационных отчислений») нефтяной отрасли сократится примерно на 4–5 % и на 8–11 % соответственно²⁴. По-видимому, изменения в налогообложении нефте- и газодобывающих предприятий должны носить более системный характер и опираться на долгосрочную стратегию развития отрасли.

Одно из возможных направлений изменения налогообложения нефте- и газодобывающих компаний — значительное снижение НДС и экспортных пошлин и их замена новым налогом на дополнительный доход (НДД). Смысл его введения — облагать не нефть в момент ее добычи, как сейчас, а накопленную за время разработки месторождения прибыль, понимаемую как разницу между доходами и расходами за весь срок освоения участка. Налоговая база НДД определяется как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на величину затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации), производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода.

В отличие от налога на добычу НДД основан на показателях дополнительного дохода, отражающих реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения. В случае высокоэффективных проектов применение НДД обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства, одновременно улучшаются условия реализации низкоэффективных проектов. Применение НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости капитальных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности. При таком подходе учитываются 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 нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами.

Таким образом, это более гибкая система, она сдвигает нагрузку во времени, перенося ее максимум на период интенсивной разработки. НДД успешно применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран, в частности в Норвегии, Великобритании и США. Однако в российских условиях введение НДД наталкивается на ряд трудностей. Во-первых, ввиду того что сумма налога будет увязана с затратами, ввести НДД возможно только для относительно новых месторождений, ведь документально обосновать затраты по участкам недр, разрабатываемым еще с советского периода, малореально. Во-вторых, новый налог будет более сложным с точки зрения налогового администрирования, т. к. существуют проблемы с организацией учета и контроля доходов и затрат при добыче нефти по каждому лицензионному участку.

Наконец, ввести НДД можно будет лишь после принятия новых правил контроля за трансфертным ценообразованием. Даже при нынешней налоговой системе зачастую имеет место искусственное занижение крупными налогоплательщиками налоговой базы путем использования механизма трансфертных цен при реализации нефти и нефтепродуктов. В целях минимизации налогов компании могут продавать нефть аффилированным структурам по заниженным ценам. Для устранения налоговых нарушений в нефтегазовом комплексе необходимы дополнения в Налоговый

²⁴ См.: Мещерин А. *Налоговая гомеопатия // Нефтегазовая вертикаль*. — 2011. — № 3.

кодекс РФ в отношении трансфертного ценообразования и контроля сделок между взаимозависимыми компаниями. 18 июля 2011 г. президент России подписал Закон № 227-ФЗ. Новые правила в отношении контроля цен вступят в силу с 1 января 2012 г. Следует отметить, что многие положения этого закона в большей степени приближены к международным принципам трансфертного ценообразования²⁵.

Таким образом, несмотря на значительные трудности с введением НДС, имеет место тенденция к реализации дифференцированного подхода к налогообложению нефте- и газодобывающих предприятий (посредством предоставления адресных льгот). Такое изменение налогового режима для нефтегазовой промышленности имеет своей целью минимизацию изъятия средств у компаний в период разведки и на начальной стадии добычи. Вместе с тем на пике производства предполагаются максимальные платежи в государственный бюджет. Оптимизация налогообложения должна содействовать инновационным и инвестиционным процессам, происходящим в нефтегазодобывающей отрасли, созданию дополнительных возможностей для их участников, достижению баланса между государственными и корпоративными интересами.

Библиография

1. Добронравин, Н. А. Нефть, газ, модернизация общества / Под общ. ред. Н. А. Добронравина, О. Марганяна. — СПб.: Экономическая школа ГУ-ВШЭ, 2008.
2. Муслимов, Р. Х. Особенности разведки и разработки нефтяных месторождений в условиях рыночной экономики: учебное пособие. — Казань: Фэн, 2009.
3. Андреев, А. Осторожный фискальный оптимизм // Нефть России. — 2011. — № 2.
4. Башкатова, А. Рост налогов — удар по модернизации [Электронный ресурс] / Новая газета. — Режим доступа: http://www.ng.ru/economics/2010-10-13/1_nalogi.html.
5. Бородин, В., Ветер, Е., Реута, Н. Трансфертные цены: с января следующего года усиливается налоговый контроль [Электронный ресурс] / Oil and Gas Journal Russia. — Режим доступа: <http://www.ogj.ru/articles/2011/10/101>.
6. Всемирный Банк в России. Доклад об экономике России. 2011 г. [Электронный ресурс] / Университетская информационная система РОССИЯ (УИС РОССИЯ). — Режим доступа: http://uisrussia.msu.ru/docs/nov/worldbank/2011/25/RER25_RUS_JUNE_8.pdf.
7. Доклад С. И. Шматко по вопросу Генеральной схемы развития нефтяной отрасли на период до 2020 года (28 октября 2010 г.) [Электронный ресурс] / EnergyFuture.RU. — Режим доступа: <http://energyfuture.ru/doklad-s-i-shmatko-po-voprosu-generalnoj-sxemy-razvitiya-neftyanoj-otrasli-na-period-do-2020-goda>.
8. Зарубежный опыт поддержки малого предпринимательства (на примере США и Канады) [Электронный ресурс] / НефтьГазПраво. — Режим доступа: <http://journal.oilgaslaw.ru/free/assoneft6-2005.shtml>.
9. Крылов, Т. Освоение российского шельфа: государство и нефтяные компании, объединяйте усилия! [Электронный ресурс] / Oil & Gas Eurasia. — Режим доступа: <http://www.oilandgaseurasia.ru/articles/p/141/article/1503/>.
10. Мещерин, А. Налоговая гомеопатия // Нефтегазовая вертикаль. — 2011. — № 3.
11. Мещерин, А. Фасадное благополучие. Нефть и газ России '2010: предварительные итоги // Нефтегазовая вертикаль. — 2011. — № 4.
12. Найджоки, Д. Путь перемен // Нефть России. — 2011. — № 5.
13. Николаев, Ю. В Венесуэле вводится нефтяной налог на сверхприбыль [Электронный ресурс] / Polpred.com. — Режим доступа: http://www.polpred.com/?ns=1&ns_id=114232.
14. Рзаев, В. Нужно ли ждать доходов нефтяного фонда? / Независимое нефтяное обозрение «СКВАЖИНА». — Режим доступа: <http://nefte.ru/oilworld/azerb12.htm>.
15. Щеголихина, Г. Бюджетные дыры заполнит «Газпром» // Экономика и жизнь. — 2011. — № 21 (9387).
16. Global oil and gas tax guide 2011 [Электронный ресурс] / The Ernst & Young. — Режим доступа: <http://www.ey.com/GL/en/Industries/Oil—Gas/The-Ernst—Young-global-oil-and-gas-tax-guide-2011>.

²⁵ См.: Бородин В., Ветер Е., Реута Н. Трансфертные цены: с января следующего года усиливается налоговый контроль / Oil and Gas Journal Russia (<http://www.ogj.ru/articles/2011/10/101>).