

Налоговая политика Российской Федерации в минерально-сырьевом комплексе

**М.М.Юмаев, доктор экономических наук,
государственный советник Российской Федерации 2 класса,
доцент Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации**

Российская Федерация обладает крупнейшими запасами всех видов минерального сырья, по многим из которых занимает лидирующие позиции: горючему природному газу, углю, цветным металлам (медь, никель, свинец), драгоценным металлам, редкоземельным металлам, по доказанным запасам жидких углеводородов государство находится на восьмом месте в мире.

Соответственно основу налоговых доходов бюджетной системы составляют поступления от отраслей, осуществляющих добычу полезных ископаемых и их переработку (нефтепереработка и металлургия), – около 30 процентов, в первую очередь – нефтяной (25 процентов). Основным источником налоговых доходов на протяжении длительного времени остается налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ): его доля в налоговых доходах консолидированного бюджета составляет 22 процента, в налоговых доходах федерального бюджета – 42 процента. Нефть дает наибольшую долю в НДПИ - 87 процентов (2,7 трлн рублей в 2015 году), газ и конденсат - 16 процентов (435 млрд рублей). В дополнение к НДПИ доходы нефтегазовых компаний изымаются в бюджет через вывозные таможенные пошлины на нефть, газ и нефтепродукты – 2,7 трлн рублей.

Наличие такого ресурсного и фискального потенциала позволяет Российской Федерации формировать налоговую политику, независимую от степени развития иных отраслей промышленного производства и экономической деятельности и чувствительную к внешним факторам. Но, с

другой стороны, чрезмерная зависимость от ресурсных поступлений создает эффект искажения реальных народнохозяйственных проблем. К примеру, увеличение базовой ставки НДС всего на 1 рубль дает увеличение поступлений НДС в масштабах России на 4 млрд рублей. Поэтому акцент в налоговой политике на налогообложение ресурсной ренты ведет к завышенным налоговым расходам в добывающем секторе и справедливо вызывает эффект «ресурсного проклятия», когда обилие природных ресурсов сдерживает развитие иных отраслей экономики.

Как любое другое государство, богатое природными ресурсами, в первую очередь, полезными ископаемыми, Российская Федерация в начале 1990-х годов была заинтересована в создании системы, позволяющей трансформировать природный потенциал в ресурсы, обеспечивающие и поступательное социально-экономическое развитие, и сбалансированное развитие нересурсных отраслей, и создании инструментов поддержания стабильности в условиях волатильности спроса на отдельные виды природных ресурсов.

В указанный период времени необходимо было также сделать выбор и между поддержкой вовлечения национального капитала в разработку месторождений полезных ископаемых и внедрением механизмов, позволяющих обеспечить приток иностранных инвестиций в соответствующие отрасли.

Разработка месторождений полезных ископаемых является высокочрезвычайно затратной, капиталоемкой и материалоемкой деятельностью, и эти особенности также влияют на налоговую политику Российской Федерации.

Немаловажно, что снижение рисков влияния налоговых поступлений от полезных ископаемых на экономику достигается, во-первых, за счет накопления поступлений и, во-вторых, за счет направления на внутренние инвестиции. В первом случае это «подушка безопасности» - средства Резервного фонда и Фонда национального благосостояния, формируемые за

счет поступлений от нефтяного сектора в период высоких цен на нефть.

Колебания мировой цены на нефть сопровождаются противоположными колебаниями курса доллара США к рублю Российской Федерации, что минимизирует потери и государства и компаний в период низких цен. Тем не менее, рост курса доллара США к рублю Российской Федерации не может компенсировать указанные потери бюджетной системы, поскольку расчете НДС и ввозной таможенной пошлины производится исходя из цены, уменьшенной на определенную величину.

В начале 1990-х гг. состояние бюджетной системы, добывающего сектора экономики и неспособность государства инвестировать в разработку месторождений привели к появлению такого направления освоения недр, как контракты о разделе продукции. В середине 90-х было заключено три соглашения о разделе продукции, которые реализуются в особом порядке и подвергаются критике по различным основаниям, - Сахалин-1, Сахалин-2, Харьгаинское месторождение. Проектам был предоставлен особый благоприятный налоговый режим, который в настоящее время частично регулируется законодательством о налогах и сборах. Добыча на данных месторождениях и налоговые поступления по данным проектам не оказывают существенного влияния на общую величину общероссийских показателей (не более 5 процентов).

Традиционный режим налогообложения при добыче полезных ископаемых был сохранен для остальных проектов по разработке месторождений углеводородного сырья (кроме СПП). Первоначально, с 1992 года, горная рента изымалась в форме платежей за добычу полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также акцизов. Платежи за добычу устанавливались с учетом качества минерального сырья, особенностей разработки и т.п., а отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы имели целевой характер и направлялись на проведение геологоразведочных работ.

С введением с 2002 года НДС на добычу полезных ископаемых было унифицировано, горно-геологические и географо-экономические факторы при определении налогового обязательства практически не учитывались, были отменены стимулы для проведения геологоразведочных работ. Однако установление ставки НДС на уровне менее совокупной ставки платежей за добычу и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы сохранило потенциал компаний для осуществления геологоразведочных работ, которым они, тем не менее, широко не пользовались в связи с отсутствием соответствующих налоговых послаблений. В результате в объемах геологоразведочных работ, проведенных не за счет бюджетных средств, не наблюдается положительной динамики.

Отсутствие стимулов в геологоразведке привело к тому, что налоговая политика во второй половине 2000-х гг. столкнулась с необходимостью вернуться к дифференцированному налогообложению, применявшемуся в ресурсных платежах до введения НДС.

Следует также иметь в виду, что большие объемы запасов полезных ископаемых, которые разрабатывались частными компаниями, были разведаны либо за счет государства во времена СССР либо за счет бюджетных фондов воспроизводства минерально-сырьевой базы уже в Российской Федерации. Соответственно, истощение разведанных запасов вызвало необходимость увеличения собственных расходов компаний на поиск и разведку полезных ископаемых. Кроме того, универсальный НДС устанавливал одинаковое налоговое обязательство независимо от горно-геологических и географо-экономических факторов, непропорционально распределяя фискальную нагрузку между экономическими агентами.

В результате исследования государством влияния рентных факторов на доходы компаний и государства в 2007 году начали вводиться льготы для нефтяной отрасли: вначале для выработанных месторождений независимо от

их места нахождения, для новых месторождений Восточной Сибири, отдельных морей, северных территорий, для сверхвязкой нефти.

В последующие годы основания льготного налогообложения расширились: появились преференции для небольших по запасам месторождений, для разработки трудноизвлекаемых нефтей (из слабопроницаемых пластов), введен особый режим налогообложения для новых морских месторождений, который помимо явно заниженных ставок НДС освобождал компании от других налоговых и таможенных платежей.

Лоббирование целевых налоговых послаблений для геологоразведки продолжается несколько лет: предлагалось и учитывать затраты в НДС в соответствующем размере, и уменьшать величину разового платежа за пользование недрами, и вводить повышающие коэффициенты к сумме расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций, в зависимости от региона ведения работ. На первом этапе, с 2017 года, господдержка распространяется только на затраты на геологическое изучение, включающее поиск и оценку новых морских месторождений углеводородного сырья, – в целях исчисления налога на прибыль организаций введен коэффициент 1,5 к величине фактических расходов.

В 2014 году льготы распространялись на 27 процентов нефти (135 млн тонн), потери бюджета составили 407 млрд рублей (14 процентов от полного налогового обязательства), в то время как в первый год действия льгот – 2007 - льготы распространялись на 5 процентов нефти, потери составили 1 процент.

В результате в механизме НДС можно выделить несколько режимов налогообложения добычи нефти, классификация которых приведена в таблице 1.

Таблица 1. Классификация режимов налогообложения добычи нефти

Критерий классификации	Типы режимов	Индикатор режима
-------------------------------	---------------------	-------------------------

Территория (в комбинации со стадией освоения)	Континентальный (традиционный) режим (суша, внутренние морские воды, исключительная экономическая зона, континентальный шельф)	Налоговая база – количество нефти
	Режим новых морских месторождений	Налоговая база – стоимость нефти
Физико-химические свойства, геологические и географо-экономические факторы	Традиционный режим	Дифференцирующие коэффициенты равны 1
	Режим для трудноизвлекаемых нефтей (проницаемость, вязкость)	Нулевая ставка, коэффициенты Кд, Кдв, Ккан
	Региональный режим (Дальний Восток, Восточная Сибирь, северные территории, моря)	Коэффициент Ккан
	Режим для низкоэффективных традиционных запасов (выработанные, мелкие)	Коэффициенты Кв, Кз
Субъектный состав	Общий	отсутствие уточняющих условий
	Групповой (категории)	регионы, критерии применения льгот
	Индивидуальный	конкретные типы продуктивных отложений, критерии льгот, налогового вычета

Алгоритм расчета НДС и вывозной таможенной пошлины на нефть представляет собой линейную зависимость от цены на нефть, что приводит к сокращению бюджетных поступлений в период низких цен на нефть.

Соответственно, период высоких цен должен сопровождаться накоплением в бюджете дополнительных рентных доходов, необходимых для обеспечения исполнения расходных обязательств государства.

Финансово-экономический кризис 2008-2009 гг. сопровождался и определенными корректировками фискальной политики. Так, с 2009 года на 4 процентных пункта была снижена ставка налога на прибыль организаций, с

двух месяцев до одного был сокращен период мониторинга цены на нефть для расчета ставки вывозной таможенной пошлины на нефть, поскольку в условиях существенного изменения цены за короткий период более длительный период мониторинга приводил к установлению ставки в завышенном размере. Для нефтяных компаний нагрузка в 2008-2009 гг. была снижена более чем на 500 млрд руб.

Примерно в этот период началась и работа над налоговыми маневрами в нефтяной отрасли и переход к формированию комплексной налоговой политики в отношении, в первую очередь, нефтяной отрасли, включая нефтедобычу и нефтепереработку: изменения в НДС, в основном, повышение ставок и отмена нулевого налогообложения, сопровождались изменениями таможенно-тарифной политики: снижение ставок вывозных таможенных пошлин на нефть и светлые нефтепродукты, увеличение пошлин на темные нефтепродукты, в том числе мазут.

Основная идея реформирования налогообложения нефтяной отрасли была заложена еще в начале 2009 года в поручениях Президента Российской Федерации по результатам совещания на Киришском нефтеперерабатывающем заводе: налогообложение результата деятельности, обеспечивающее адаптивность к изменениям макроэкономических параметров в широких диапазонах и рентабельность разработки перспективных месторождений с учетом их размеров и сложности освоения.

Первоначально был проведен таможенно-тарифный маневр, когда постепенно несущественно снижалась ставка вывозной таможенной пошлины на нефть и уточнялись ставки для светлых и темных нефтепродуктов, что даже потребовало введения нового института «налоговых вычетов» в НДС для участков недр, расположенных в Республике Татарстан и Республике Башкортостан. Данный маневр получил наименование «60-66-90»: снижение коэффициента в формуле ставки вывозной таможенной пошлины на нефть до 0,6 (60 процентов),

выравнивание пошлин на темные и светлые нефтепродукты на уровне 66 процентов и установление пошлин на бензины в размере 90 процентов.

В 2014 г. был начат первый налоговый маневр, который предполагал дальнейшее снижение коэффициента в ставке пошлины на нефть в 2014-2016 гг. и одновременное увеличение базовой ставки НДС с учетом уровня инфляции. До конца этот маневр не был завершен, а прерван большим налоговым маневром, рассчитанным на 2015-2017 гг. и предполагавшим резкое увеличение ставок НДС (почти на 50 процентов) и резкое (почти в два раза) сокращение коэффициента в ставке пошлины на нефть – до 30 процентов. Одновременно снижались и акцизы на нефтепродукты (которые впоследствии все равно были увеличены).

При формировании бюджета на 2015 год планировалось снижение пошлин, адекватное увеличению НДС, что не должно было оказать существенного влияния ни на доходы компаний, ни на доходы государства.

Целью маневров в разные периоды назывались: стимулирование глубокой нефтепереработки, сокращение неэффективной переработки, соответствие требованиям Всемирной торговой организации. На последнее следует обратить особое внимание: Основными направлениями налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов предусматривается движение к полной отмене нефтяных пошлин как одному из основных обязательств, которые взяла на себя Российская Федерация при ее присоединении к Всемирной торговой организации. В этом документе признается, что такие действия приведут к увеличению цены нефти на внутреннем рынке, росту затрат нефтепереработчиков и одновременно предложен механизм компенсации потерь даунстрима из бюджета! Время для дискуссий еще есть, поскольку в Правительстве Российской Федерации нет единого мнения, когда начинать движение к полной отмене пошлин: в 2020 году или позже, например, в 2025 году, к каким последствиям это приведет и как компенсировать потери бюджета и сдерживать рост цен на

ТОПЛИВО.

Однако начало большого налогового маневра в 2015 году совпало с острой фазой очередного финансово-экономического кризиса и не позволило адекватно оценить его результаты.

Если сумма НДС в 2015 году увеличилась на 8 процентов по сравнению с 2014 годом, то сумма пошлины на нефть и нефтепродукты снизилась на 47 процентов! (рис. 1).

Потери бюджета в 2015 году в результате обвала цены на нефть оцениваются на уровне 1,8 трлн рублей. При этом сохранение базового значения ставки НДС в 2015 году на уровне, предусмотренном предыдущим манёвром, привело бы к бюджетным потерям в сумме 1 трлн руб. Однако недополученные доходы от НДС (в расчете на цену нефти 2014 года и ставку НДС 2015 года) составляют 4 трлн рублей!

При этом сократилась и налоговая нагрузка на выручку нефтяных компаний - на 6 процентных пунктов, за счет снижения нагрузки в виде пошлины – на 13 процентных пунктов.

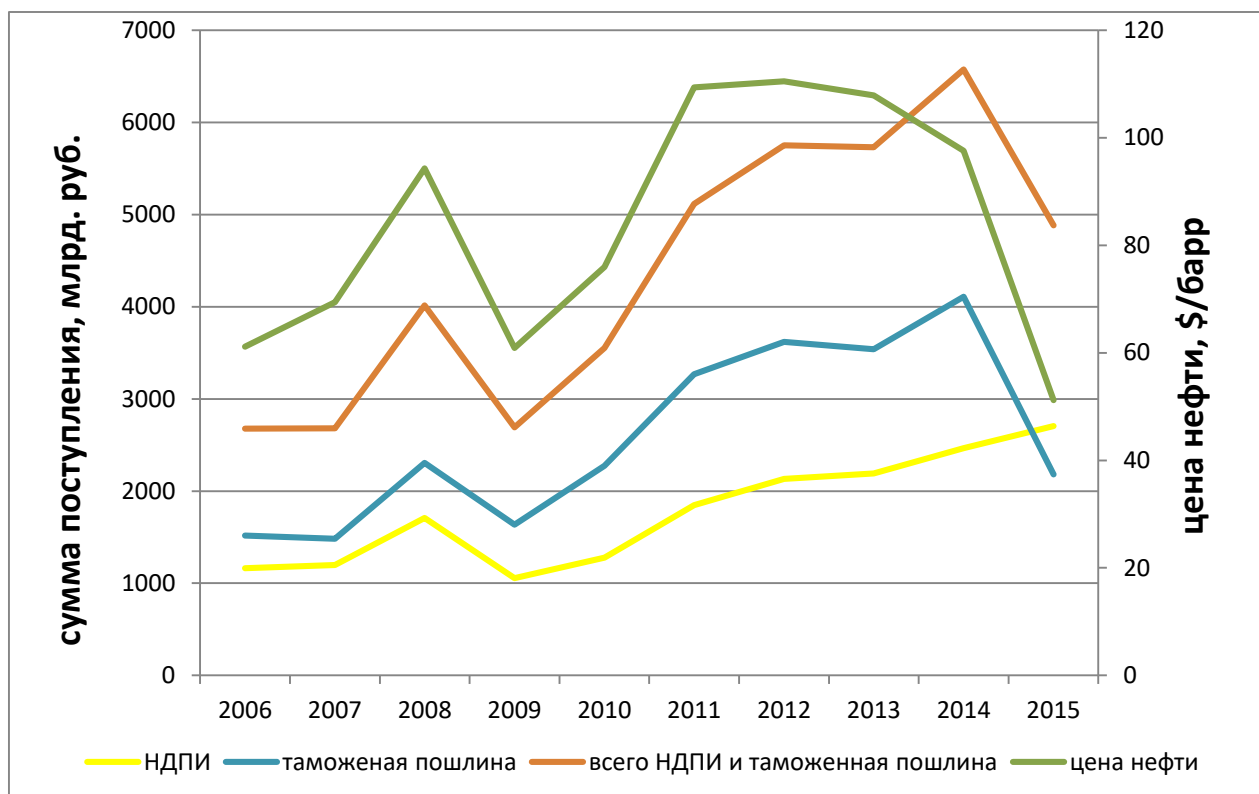


Рис. 1 Динамика НДПИ, вывозной таможенной пошлины и цены нефти в 2006-2015 гг.¹

Запланированное увеличение ставки в 2016 году не смогло исправить ситуацию – поступления НДПИ в 2016 году стали падать (рис. 2), в связи с чем с 2017 года кроме предусмотренного маневром увеличения базовой ставки был введен дополнительный показатель, увеличивающий окончательную ставку.

¹ По данным следующих источников: формы государственной статистической отчетности ФНС России; сайт Федерального казначейства www.roskazna.ru; Экспортные пошлины на нефть и нефтепродукты: необходимость отмены и сценарный анализ последствий [Текст]: научные труды / Бобылев Ю.Н., Идрисов Г.И., Синельников-Мурылев С.Г. - М.: Издательство Института Гайдара, 2012. - с. 14-15

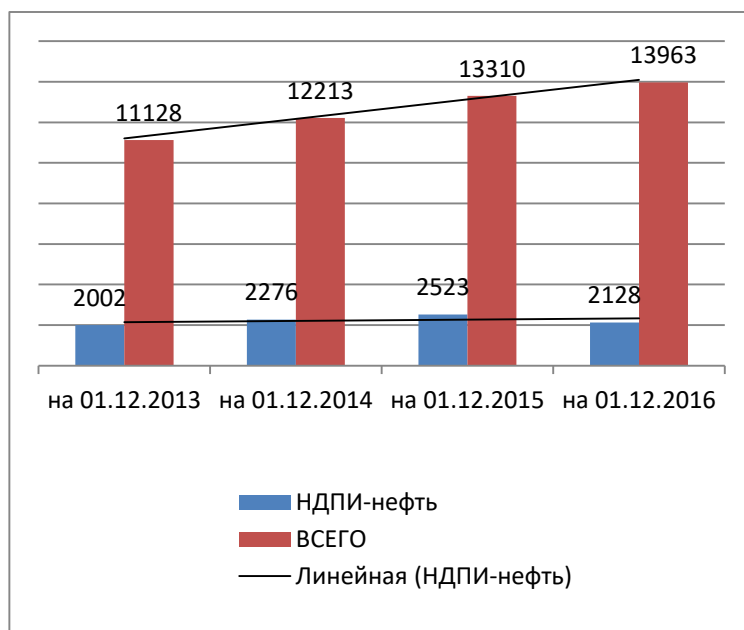


Рис. 2. Динамика НДПИ и общих налоговых поступлений за январь-ноябрь 2013-2016 гг., млрд. руб.

Поэтому обоснованность, выбор целевых установок и инструментов налогового маневрирования вызывает сомнения. Кроме того, чрезвычайным риском является внесение существенных корректировок в порядок исчисления ресурсных налогов в период высоких цен на нефть. К тому же принятие закона о маневре происходило уже на фоне резкого снижения цены – с июля по ноябрь 2014 года снижение цены составило 30 процентов, что вероятно, не было учтено.

С учетом таких результатов неоднозначным представляется и предлагаемый новый налог – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД), дискуссии о введении периодически оживляются в течение уже более 20 лет. В НДД модели 2016 года предлагается учитывать фактические затраты на освоение нефтяного месторождения в пределах определенной величины, при превышении которых появляется обязательство по уплате налога. Налог на добычу полезных ископаемых при этом сохраняется, но снижается по величине и уменьшает НДД, так же, как и вывозная таможенная пошлина.

Предлагаемый Минфином России проект НДС, безусловно, более проработанный инструмент для начала некой реформы по сравнению с налогом на финансовый результат (НФР), предлагавшимся Ханты-Мансийской Думой, Минэнерго России и активно поддерживавшимся компаниями. НФР, по сути, предполагался как надбавка к действующему налогу на прибыль организаций для произвольного круга налогоплательщиков, которые по тем или иным причинам не пользуются преференциями по НДС и таможенной пошлине. Тем не менее, использование в качестве элемента налоговой базы по НДС расходов налогоплательщика может вызвать проблемы администрирования налоговыми органами, да и в целом НДС содержит ряд контролируемых условий применения нового режима, каждое из которых является объектом налогового риска.

С точки зрения ценовой конъюнктуры, в настоящее время, вероятно, наиболее благоприятный момент для введения НДС, когда государство рискует меньшими бюджетными средствами.

В целом НДС отражает следующие тенденции налоговой политики, реализуемой Минфином России в отношении энергетических отраслей:

глубокая дифференциация налогообложения, обуславливающая усложнение порядка применения правовых норм;

комплексный подход к вопросам налогового и таможенно-тарифного регулирования нефтяной и газовой отраслей, следствием которого является синхронизация возможных негативных последствий при наступлении внешних неблагоприятных факторов;

чрезмерная либерализация налоговых правил, что приводит к появлению завуалированных индивидуальных налоговых льгот и несистемным точечным поправкам законодательства.

Один из основных вопросов, на которые должна ответить налоговая политика в сфере ресурсного налогообложения, – кто должен являться

субъектом налоговых послаблений - отрасль, регион, группы компаний, конкретные месторождения и компании. Первая часть Налогового кодекса определяет льготы как преимущества, установленные для категорий налогоплательщиков, иными словами, предоставление индивидуальных налоговых льгот запрещено. Этот запрет успешно обходят при установлении критериев и условий, при которых применяется льгота по НДС. В результате льготы вводятся для конкретных проектов по разработке нефтяных месторождений.

Постоянный «партнер» НДС в нефтяной отрасли – таможенная пошлина – такими жесткими ограничениями, как налог, не обладает. В результате начиная с 2009 года в практике появились индивидуальные льготы – снижение вплоть до нуля пошлины в отношении определенного объема нефти, добытой на конкретном месторождении, в целях обеспечения определенной величины внутренней нормы доходности проекта.

Несмотря на то, что окончательное решение по применению особой формулы вывозной таможенной пошлины на нефть принимает Правительство Российской Федерации по результатам анализа обоснованности льгот министерствами экономического и финансового блока, такая точечная льгота не может характеризовать фискальную систему как объективную и сбалансированную. Ведь не исключено, что по окончании разработки месторождения приемлемая норма доходности могла быть достигнута и без предоставления такой льготы. Более рациональным и безопасным для государства является отсрочка исполнения соответствующего фискального обязательства, например, в форме горного налогового кредита, тело которого и проценты при определенных условиях могут быть снижены и обнулены².

Очевидно, что государство должно устанавливать те или иные

² Юмаев М.М. Горный налоговый кредит как инструмент стимулирования инвестиций в недропользование [Текст] /Юмаев М.М. // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2011. - № 2. – с. 35-39

условия налогообложения, в том числе стимулы, по своему усмотрению для широкого круга налогоплательщиков, а уже инвесторы принимают решение, принимать указанные условия и инвестировать в разработку месторождений полезных ископаемых в предлагаемых условиях или в иные виды экономической деятельности.

Российская налоговая политика в отношении нефтяной отрасли является политикой благоприятствования, поскольку в течение более чем 10 лет новые льготы появляются практически ежегодно. В сочетании с постоянным увеличением ставок НДС и снижением пошлин создается впечатление поиска благоприятного режима. А вышеуказанный результат налоговых маневров позволяет сделать заключение об особом статусе данного направления налогообложения, который позволяет вводить чрезмерные послабления для отрасли.

В отношении добычи природного газа и газового конденсата налоговая политика в целом исходит из заключенных в формулу ставки НДС критериев дифференцированного налогообложения, подобных нефти.

Существенные отличия заключаются в следующем.

Во-первых, налоговое обязательство независимых производителей газа (компаний, которые не относятся к системе ПАО «Газпром») определяется без учета экспортной цены, в отличие от нефти, в отношении которой цена нефти на мировых рынках учитывается в формуле ставки НДС независимо от того, осуществляет ли налогоплательщик экспорт нефти. По этой причине окончательная ставка НДС для собственников объектов Единой системы газоснабжения и аффилированных с ними лиц существенно выше, чем для независимых производителей газа.

Во-вторых, налоговая нагрузка на выручку от реализации газа и конденсата существенно ниже нагрузки на выручку от реализации нефти, поэтому при превышении количества добытой нефти над количеством добытого газа в пересчете на нефтяной эквивалент на 18 процентов за 2015

год НДПИ составляет соответственно 2,7 трлн рублей и 0,3 млрд рублей. При этом следует учитывать, что удельные затраты на добычу нефти существенно превышают таковые на добычу газа.

Понижение налоговых обязательств по НДПИ на газ и конденсат предусмотрено для отдельных регионов на определенный срок, для выработанных участков недр, для глубоко залегающих пластов, для автономных систем газоснабжения и для туронских продуктивных отложений

В отношении иных отраслей по добыче полезных ископаемых налоговая политика начала 2000-х годов с введением НДПИ унифицировала налогообложение, дифференцировав налог только в зависимости от видов полезных ископаемых и создав условия для минимизации налоговых обязательств путем манипуляции объектом налогообложения. В отличие от углеводородного сырья в части твердых полезных ископаемых налоговая политика не отличается последовательностью:

специфические ставки НДПИ были введены только в отношении угля и многокомпонентных комплексных руд, добытых в Красноярском крае;

введены точечные льготы по НДПИ для руд черных металлов, добываемых подземным способом;

на волне поддержки предпринимательства на Дальнем Востоке и в отдельных сибирских регионах введены льготы по НДПИ и налогу на прибыль организаций для участников региональных инвестиционных проектов и резидентов территорий опережающего социально-экономического развития.

Несмотря на декларировавшийся в основных направлениях налоговой политики в течение ряда лет широкий переход на твердые ставки, а также на изменение подходов к налогообложению общераспространенных полезных ископаемых позитивных сдвигов нет, в результате чего бюджет недосчитывается существенных поступлений. Причем налоговая нагрузка в

сегменте добычи твердых полезных ископаемых (не более 10 процентов) существенно отстает от нагрузки на нефтегазовую отрасль (35-70 процентов)³.

Безусловно, формирование налоговой политики по направлениям, не связанным с налогообложением нефтегазового сектора, происходит с учетом ресурсного потенциала, в первую очередь, энергетического. Это и есть пресловутая «нефтяная игла»: налоговые преференции и специальные режимы налогообложения нефтяной отрасли тормозят развитие иных отраслей, поскольку существенные поступления от сырьевых отраслей создают обманчивую уверенность в стабильности этого источника и ослабляют стремление изменить подходы к налоговому регулированию в иных отраслях экономики.

³ См., например, Юмаев М.М. Новый режим налогообложения добычи твердых полезных ископаемых [Текст] / Павлова Л.П. // Финансы. – 2003. - № 5. – С. 60-64