

СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ, РАЗВИТИЕ И ПРОСЧЕТЫ

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА И ПРАВОВАЯ КОНСТРУКЦИЯ

Экономическая природа налога на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является одним из основных налоговых источников консолидированного бюджета Российской Федерации и главным налоговым источником федерального бюджета.

В 2015 году из всей величины налоговых доходов (13,7 трлн. руб.) поступления НДПИ составили 3,2 трлн. руб., или 24 процента (рис.1). В федеральном бюджете доля НДПИ значительно выше и в 2015 году составила 46 процентов (3,1 трлн. руб. из 6,8 трлн. руб.) (рис.2).

1

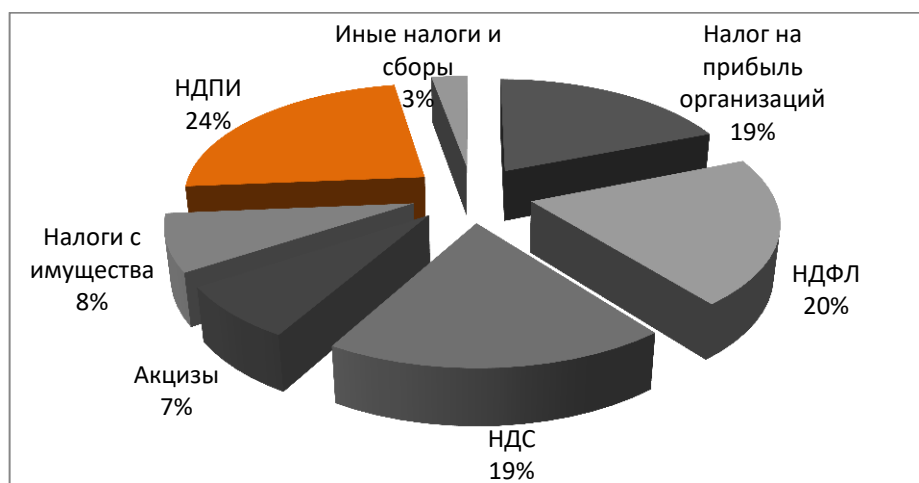


Рис. 1 Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации

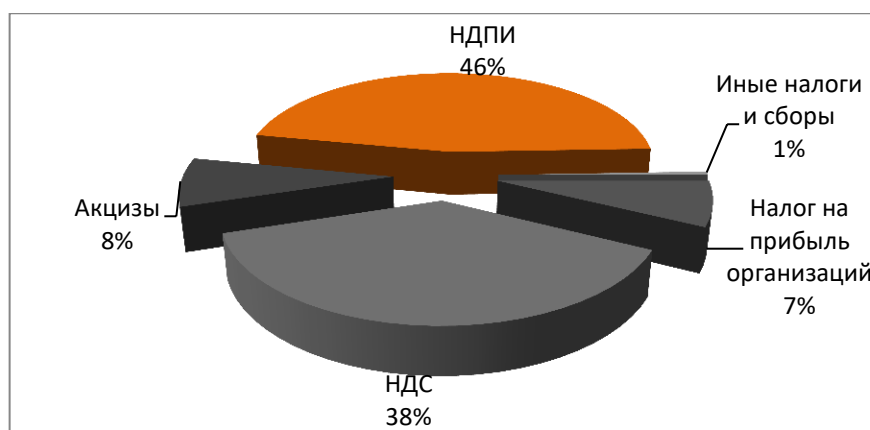


Рис.2 Структура налоговых поступлений в федеральный бюджет

Наибольшую роль в поступлениях НДС играет углеводородное сырье, и, в первую очередь нефть (рис. 3). Нефть является основным ресурсным активом Российской Федерации, обеспечивая лидерство в запасах и добыче этого вида минерального сырья, востребованность которого обуславливает высокий уровень рентабельности нефтедобычи и нефтепереработки. Нефтегазовые доходы, в состав которых входят помимо НДС вывозные таможенные пошлины на нефть, нефтепродукты и газ горючий природный, формируют Резервный фонд. Механизм расчета указанных платежей установлен с учетом цены сорта нефти «Юралс» на мировых рынках и курса доллара США к рублю Российской Федерации, поэтому величина поступлений в значительной степени зависит от внешней конъюнктуры.

2

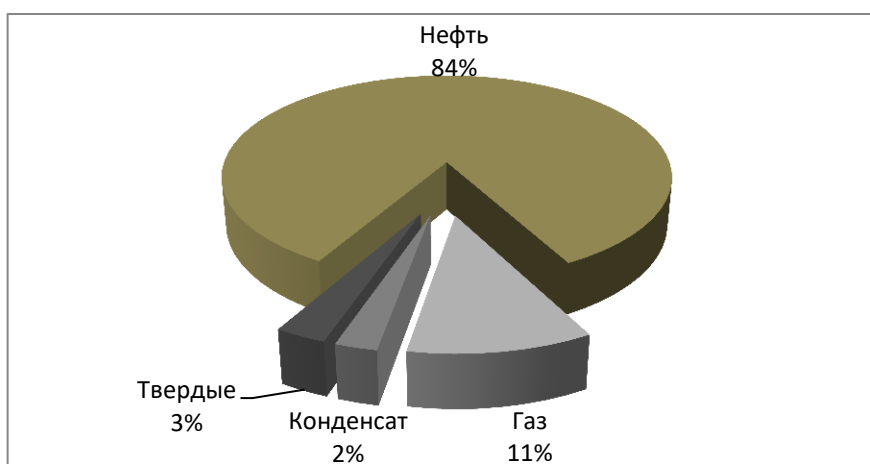


Рис.3 Структура поступлений НДС по группам полезных ископаемых в 2015 году

По этой причине резкое, более чем в два раза, падение мировых цен на нефть, начавшееся в IV квартале 2014 года, привело к сокращению поступлений НДС в 2015 году на 7 процентов (с 2,9 трлн. руб. до 2,7 трлн. руб.). Однако отставание от прогноза поступлений НДС на 2015 год, сформированного исходя из высокой цены нефти (100 долларов США за баррель нефти), составило уже 68 процентов. Рост курса доллара США к рублю Российской Федерации не смог компенсировать указанные потери бюджетной системы, поскольку расчет НДС производится исходя не из полной цены сорта нефти «Юрасл» на мировых рынках, а из цены, уменьшенной на 15.

Платежи, связанные с изъятием собственником недр рентных доходов пользователей недрами при добыче полезных ископаемых, прошли путь развития от горной рентали, горной подати до дифференцированных роялти и универсальных налогов на добычу полезных ископаемых и на прибыль компаний.

Изначально платежи за право добычи полезных ископаемых являлись формой горной рентали, или исключительного права собственности казны на заключающиеся в недрах минералы, которое государство за определенную плату уступало частному лицу. Эта плата могла вноситься в денежной, натуральной форме, также государством использовалось право первой купли полезных ископаемых.

Еще в Древнем Риме вторым по значимости доходным источником после дани союзников были государственные имущества, которые разрабатывались самой казной.

В средние века с горных промыслов взимались горная десятина; четвертные деньги; винодельческая пошлина; право первой купли.

К концу XIX в. основные доходы казны России обеспечивала горная подать с драгоценных металлов. С введением в 1892 году государственного промышленного налога горная подать постепенно была отменена.

В дореволюционной России XX века часть государственных доходов от горных промыслов формировалась посредством казенных горных заводов, которые через установление монополюно высоких цен на продукцию, произведенную из полезных ископаемых, обеспечивали поступление в бюджет дополнительных доходов.

В Советской России и СССР в разные периоды взимались рентные платежи за единицу произведённой (добытой) продукции на предприятиях с лучшими природными условиями; фиксированные платежи за единицу используемых ресурсов лучшего качества; долевые отчисления в натуральной или денежной форме с фактической добычи, размеры которых определялись в соответствии с дифференциальным доходом, извлекаемым предприятием, в зависимости от совокупности условий разработки конкретного месторождения.

4

Основами законодательства Союза СССР и союзных республик (Закон СССР от 09.07.1975) устанавливалось, что пользование недрами осуществляется бесплатно, за исключением случаев, когда законодательством устанавливалась плата, порядок которой определял Совет Министров СССР. В то же время предприятия уплачивали в союзный бюджет отчисления на возмещение затрат на геологоразведочные работы.

В Российской Федерации в 1990-х гг. система платежей при пользовании недрами определялась Законом «О недрах» и включала сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий; регулярные платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых, проведении геологоразведочных работ и использовании недр в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; акцизы (на нефть, стабильный газовый конденсат и природный газ).

Указанные платежи являлись налоговыми, за исключением сбора за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий.

Ставки регулярных платежей за добычу полезных ископаемых определялись по каждому месторождению с учетом вида полезного ископаемого, количества и качества запасов, природно – географических, горнотехнических условий, состояния и периода разработки месторождения, оценки риска пользователя недр и рентабельности разработки месторождения и устанавливались государственными органами, предоставлявшими лицензию по результатам конкурсов или аукционов. Методика определения ставки была в целом основана на определении рентного дохода конкретного пользователя недр, при изменении условий разработки уточнялись и размеры ставок.

Базой для исчисления регулярных платежей за добычу являлась стоимость добытого минерального сырья, которая определялась исходя из цен реализации товарной продукции (без учета НДС), либо – при отсутствии реализации товарной продукции – по ценам реализации продукции более высокой степени технологического передела. В последнем случае стоимость корректировалась на понижающий коэффициент, равный отношению себестоимости добытых полезных ископаемых к себестоимости реализованных продуктов передела.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ВМСБ) - исчислялись преимущественно с той же налоговой базы, что и регулярные платежи за добычу, но имели целевой характер - зачислялись в федеральный и региональные целевые бюджетные фонды и использовались на мероприятия по геологическому изучению недр.

В настоящее время в мировой практике налоговые системы предусматривают применение различных механизмов изъятия горной ренты. Если в начале XX в. при налогообложении доходов горных предприятий использовался роялти с произведенной (добытой) продукции, то теперь главным образом применяются налоги, основанные на прибыли.

В ряде стран действуют дополнительные налоги на прибыль (налоги на сверхприбыль), которые взимаются только с горнодобывающих компаний

сверх общего налога на прибыль (доход) как по более высоким, так и по более низким ставкам.

Тем не менее, ряд стран взимает специальные налоги с горной добычи (роялти), в числе которых и Российская Федерация. Мировая практика характеризуется двумя типами базы для исчисления платежей за добычу полезных ископаемых - количество добытых полезных ископаемых и стоимость (чистый доход, прибыль) и соответственно двумя видами ставок роялти (налогов на добычу): специфической (в денежном выражении за единицу объема добытых полезных ископаемых) и адвалорной (в процентах от стоимости добытых ископаемых).

По своей экономической природе российский НДС, так же как и зарубежные роялти, является рентным платежом и налогом не на прибыль, а на выручку. Эксплуатация любого вида природных объектов и природных ресурсов предполагает получение собственником ресурса либо предпринимателем дохода (природной ренты), который обусловлен действием преимущественно природных, а также экономико-географических факторов.

Разновидностью природной ренты является горная рента.

Тесная связь теории земельной ренты и проблем собственности на землю дает основание рассматривать и вопросы горной ренты одновременно с вопросами собственности на недра.

В работах представителей классической экономической школы В.Петти, А.Смита, Д.Рикардо источниками земельной ренты назывались различие земельных участков по плодородию и местоположению; ограниченность лучших по этим критериям земельных участков; частная собственность на земельные участки, а сама рента определялась как доля продукта земли, которая уплачивается собственнику земельного участка за пользование первоначальными и неразрушимыми силами почвы.

К. Маркс в «Капитале», рассматривая дифференциальную ренту в сельском хозяйстве, выделенную в работах представителей английской

экономической школы, разделял дифференциальную ренту I и дифференциальную ренту II¹. При этом он пришел к выводу, что абсолютная рента формируется не только в худших, но и в лучших условиях и, по сути, может рассматриваться как разновидность дифференциальной ренты. Развитие общества и эксплуатация природных ресурсов приводят к тому, что эти ресурсы становятся все более редкими, поэтому при их использовании абсолютный характер ренты проявляется в наибольшей степени.

В то же время утверждение К. Маркса о том, что дифференциальная рента II является выражением дифференциальной ренты I, а по существу совпадает с ней, является весьма дискуссионным.

Так, рента I, то есть доход, обусловленный лучшими объективными (не зависящими от собственника или предпринимателя) факторами (качество природного ресурса, местонахождение и др.) и наиболее распространенной в определенный момент времени технологией разработки природного ресурса является исключительным доходом собственника природного ресурса и должен быть изъят в пользу собственника, в то время как рента II – доход, полученный в результате применения прогрессивных, инновационных (по сравнению с наиболее распространенными) технологий, принадлежит пользователю природным ресурсом (предпринимателю) и может быть частично (как и любой иной доход) изъят в пользу собственника природного ресурса.

Но на практике, действительно, выделить в стоимостном выражении доход, обусловленный различием в применяемых технологиях, чрезвычайно сложно, поскольку применение новых технологий сопровождается, как правило, применением традиционных.

Исследование горной ренты, как самостоятельной категории, получило наибольшее развитие в XX в. с началом масштабного использования в экономике полезных ископаемых и продуктов их переработки,

¹ Маркс К. Капитал. Критика политической экономии [текст]: т. III. – М.: Эксмо, 2011. – 1200 с.

обусловленных развитием в 1930-е годы ресурсоемких отраслей (металлургия, энергетика, машиностроение и т.п.).

Основу отечественных исследований в области теории горной ренты составляют работы Володомонова Н.В., который выделил категории единой бортовой себестоимости (предельно допустимая себестоимость добычи одной тонны металла), предложив понятие наихудшего разрабатываемого блока на месторождении и определение величины дифференциальной горной ренты, как разницы между единой бортовой себестоимостью и себестоимостью производства продукта, умноженной на величину извлекаемых запасов месторождения². Иными словами, как и в классической теории земельной ренты, по мнению Володомонова Н.В., экономически эквивалентные наихудшие разрабатываемые блоки месторождения полезного ископаемого должны быть базисом для исчисления горной ренты по этому ископаемому, правда, применительно к одному месторождению.

8

Следует отметить, что Н.В. Володомонов исследовал и три группы факторов, оказывающих влияние на величину горной ренты: экономико-географические, горнотехнические (физические свойства и особенности залегания запасов полезных ископаемых) и факторы вещественного состава (состав и качество запасов полезных ископаемых).

Большинство последующих исследований теории горной ренты базировалось на концепции замыкающих затрат, определяемых как предельно допустимая величина затрат на прирост производства данного вида продукции для рассматриваемого периода и измеряемых вкладом конкретного месторождения в развитие народного хозяйства страны (Герасимович В.Н. и Голуб А.А.³, К.Г.Гофман⁴, Богачев В.Н.⁵).

²Володомонов Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений [текст]. – М.: Metallurgizdat, 1959. – 80 с.

³ Герасимович В.Н., Голуб А.А. Методология экономической оценки природных ресурсов [текст]. - М.: Наука, 1988. – 144 с.

⁴ Гофман К. Г. Переход к рынку и экологизация налоговой системы России [текст]// Экономика и математические методы. – 1994. - т. 30. – вып. 4. – С. 22-34.

⁵ Богачев В.Н.О горной ренте и оценке месторождений сырья и топлива [текст] // Вопросы экономики. - 1974. - № 9.- С. 25-38.

© Юмаев М.М., 2017, www.yumaev.ru

В советский период рентные отношения признавались невозможными в связи с отсутствием частной собственности и допускались лишь рентные отношения между государством и колхозами. До середины 1960-х гг. понятие ренты, под которой понималась сверхприбыль, признавалось несовместимым с принципами плановой экономики, которая не допускала частной собственности и аккумуляции прибыли, при этом отсутствие рентных доходов обосновывалось положениями экономической теории К. Маркса, который считал, что только труд является источником ценности, а природные ресурсы – это бесплатные блага.

Хотя природные ресурсы считались бесплатными и не были объектом рыночных отношений, в советской экономике, тем не менее, присутствовала некоторая часть ресурсной ренты – государство как собственник всех ресурсов устанавливало цену на них и тем самым присваивало рентные по существу сверхприбыли предприятий с низкими производственными издержками. Государство получало также монопольную прибыль от внешней торговли, источником которой служила разница между внутренними и мировыми ценами.

В 1980-х годах наблюдалось оживление дискуссии о механизме определения горной ренты, которое было вызвано необходимостью введения в хозрасчетные отношения платежей, основанных на изъятии дифференциальной горной ренты.

В период перехода к рыночным отношениям в Российской Федерации (1990-е годы) в теории горной ренты выделяется самостоятельная категория – сверхприбыль, как часть горной ренты, которая, являясь незаработанным доходом, полностью подлежит изъятию государством. Причем часть ученых предлагает определять сверхприбыль с учетом среднеотраслевой нормы прибыли.

По заключению Ю.В. Разовского, затраты на освоение недр должны обеспечить разработчику недр прибыль, превышающую прибыль от финансового капитала, поскольку альтернативное приложение капитала в

финансовый сектор экономики позволит избежать рисков, связанных с высокочрезвычайным горным производством. Горная рента при этом определяется им как превышение фактической прибыли предприятия над нормальной прибылью⁶.

Ряд ученых рассматривает горную ренту через величину превышения фактической прибыли над среднеотраслевой прибылью, скорректированной применительно к условиям и текущему состоянию разработки конкретного месторождения (Э.М.Халимов, Р.А.Храмов, Б.В.Хахимов⁷).

Другие ученые предлагают определять сверхприбыль без учета показателей деятельности отрасли (Е.С.Мелехин и С.А.Кимельман⁸, Ю.В.Яковец⁹).

Можно также согласиться с мнением Т. Гвортни, который считал, что величина ренты во многом определяется результатами аукционов¹⁰.

В целом под горной рентой понимают превышение дохода, полученного от реализации продукции, произведенной из полезных ископаемых, над индивидуальным или среднеотраслевым показателем затрат, либо в качестве первого элемента могут выступать показатели фактической прибыли конкретного предприятия, в качестве второго – нормальная или среднеотраслевая прибыль. При этом превышение дохода, полученного на худшем участке недр, над уровнем затрат на этом участке, рассматривается как абсолютная горная рента.

Однако ни один из предлагаемых подходов к определению горной ренты не является исчерпывающим: величина ренты всегда будет определяться приближенно, соотношение понятий рента и сверхприбыль

⁶ Разовский Ю.В. Горная рента [текст]. – М.: Экономика, 2000. – 221 с.

⁷ Халимов Э.М., Храмов Р.А., Хахимов Б.В. Дифференцированный налог на добычу полезных ископаемых [текст] // Геология нефти и газа, 2003. - № 2. – С. 35-39.

⁸ Мелехин Е.С., Кимельман С.А. Об основных принципах формирования рентных платежей в недропользовании [текст] // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление, 1999. - № 5. – С.21-25

⁹ Яковец Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении [текст]. – М.: Академкнига, 2003. – 240 с.

¹⁰ Гвортни Т. Учет и оценка земли и природных ресурсов [текст] // Природные ресурсы – национальное богатство России. – М.: Изд. Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации. – 1999.

остается дискуссионным.

Поэтому целесообразна классификация ренты по стадиям производства конечной продукции. Однако, в отличие от Кимельмана С.А. и Крюкова В., предлагается выделять *горную ренту добычи*, которая включает ренту, формируемую на подготовительных к добыче полезного ископаемого стадиях, ренту на стадии добычи полезного ископаемого, его первичной переработки и производства продукции первого передела (обогащения), и *горную ренту переработки* полезного ископаемого, включающую ренту при обработке полезного ископаемого (второй и последующие переделы).

Выделение горной ренты переработки полезного ископаемого в самостоятельную категорию обосновано тем, что эта рента представляет собой чистый доход от продажи продукции обрабатывающей промышленности, произведенной из полезных ископаемых, то есть продукции, сырьем для которой является продукция *горного* промысла.

В этом смысле различия в качестве минерального сырья, условиях разработки, расположении месторождений полезных ископаемых, которые составляют источник дифференциальной горной ренты, являются вторичными, а горная рента переработки может рассматриваться либо в качестве объекта для установления налоговых изъятий общего характера, например, налога на прибыль организаций, либо как источник компенсации потерь собственника недр в результате недополученных бюджетных доходов при налогообложении добычи полезных ископаемых (см. табл. 1).

В то же время консолидация добычи полезного ископаемого и производства продукции из него в одной фирме усложняет расчет горной ренты добычи, поскольку в данном случае реализуется продукция переработки полезного ископаемого и доход от продажи собственно полезного ископаемого отсутствует. В данном случае горная рента добычи может быть определена исходя из среднеотраслевых показателей дохода от продаж данного вида полезного ископаемого и затрат на добычу как среднеотраслевых, так и конкретного предприятия.

Таблица 1. Соответствие типов ренты стадиям добычи и переработки (обработки) полезных ископаемых (металлы)

Стадия работ	Виды экономической деятельности (классификатор ОКВЭД ОК 029-2001(КДЕС Ред.1)) ¹¹	Потребители продукции (сектор экономики)	Тип ренты	Действующая в Российской Федерации форма изъятия ренты
1	2	3	4	5
Подготовка к освоению месторождения	Раздел К «Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг»: код 74.20.2 «Геологоразведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр» Раздел F «Строительство»: код 45.12 «Разведочное бурение»	Добыча минерального сырья	Отложенная горная рента добычи	Регулярные платежи за пользование недрами (рентале)
Добыча минерального сырья	Раздел С «Добыча полезных ископаемых» Подраздел СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических» Код 13 «Добыча металлических руд»: добыча подземным и открытым способами руд, ценных, преимущественно, содержанием в них конкретных металлов	Металлургическое производство	Горная рента добычи: абсолютная дифференциальная	НДПИ. Налог на прибыль организаций. Налог на добавленную стоимость. Разовые платежи за пользование недрами (бонусы). Таможенные пошлины
Переработка минерального сырья, производство полезного ископаемого	Раздел С «Добыча полезных ископаемых» Подраздел СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических» Код 13 «Добыча металлических руд»: подготовка руд к обогащению, обогащение и агломерация			
Производство первичной продукции из полезного ископаемого	Раздел D «Обрабатывающие производства» Код 27 «Металлургическое производство»	Производство готовой продукции из металлов	Горная рента переработки	Налог на прибыль. Налог на добавленную стоимость. Таможенные пошлины
Производство готовой (конечной) продукции	Раздел D «Обрабатывающие производства» Код 28 «Производство готовых металлических изделий» Код 29 «Производство машин и оборудования», иные группировки	Юридические и физические лица (конечные потребители)	Горная рента переработки	Налог на прибыль. Налог на добавленную стоимость. Таможенные пошлины

12

Глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ была введена в налоговую систему Российской Федерации с 1 января 2002 г. НДПИ заменил платежи за добычу полезных ископаемых, отчисления на ВМСБ и акциз на нефть и газ.

НДПИ в отличие от регулярных платежей за право на добычу полезных ископаемых, ставки которых определялись в лицензии на право пользования

¹¹ Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, утвержден постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст.

недрами в зависимости от горно-геологических условий разработки месторождений и качества добываемого сырья, является менее гибким механизмом установления уровня изъятий горной ренты, поскольку устанавливает единый ставки для конкретных видов полезных ископаемых и учитывает качество запасов и условия разработки месторождений по ограниченному числу оснований и видов полезных ископаемых. Поэтому методология расчета НДС не отвечает принципу справедливого налогообложения.

Более того, противоречит принципам справедливого налогообложения и возможность использования расходов на добычу в качестве налоговой базы по НДС: при большем уровне расходов на добычу полезного ископаемого сумма НДС будет больше. В то же время, учитывая, что НДС является элементом затрат в целях исчисления налога на прибыль организаций, большая сумма НДС позволяет сэкономить на налоге на прибыль организаций и в целом снизить налоговые платежи.

13

Для тех пользователей недр, которые эксплуатируют низкорентабельные месторождения, налог, относимый на финансовые результаты, увеличивает себестоимость добычи полезных ископаемых, приводит к снижению уровня добычи, убыткам и финансовому банкротству.

Для другой, гораздо меньшей части налогоплательщиков, ведущих добычу на рентабельных месторождениях, налоги при использовании сырьевых ресурсов хотя и увеличивают себестоимость, но незначительно. За счет лучшего качества запасов и местоположения месторождений у пользователей недр образуется рентный доход, т.е. сверхнормативная прибыль, который посредством НДС не изымается.

В результате доходы консолидированного бюджета, которые более чем на одну пятую формируются за счет НДС, существенно занижены.

Это актуально для субъектов Российской Федерации, в которых преимущественно осуществляется добыча твердых полезных ископаемых. Разрабатываемые месторождения различаются по объемам запасов, по их

породно-размерной структуре, продуктивности, местоположению и т.д., но величина налога не дифференцирована для конкретных месторождений или конкретных условий разработки, а также для отдельных этапов разработки месторождения.

НДПИ, как и любой иной налог, в целом лишен индивидуальности, но по отдельным видам фактор ренты учитывается в форме льготного налогообложения (нулевая налоговая ставка, понижающие коэффициенты), направленного на стимулирование и поддержание инвестиционной активности. Причем меры по глубокой дифференциации НДПИ стали применяться начиная с 2007 года, то есть спустя 5 лет после его введения.

Так, освобождается от налогообложения сверхвязкая нефть; действует пониженный уровень налогообложения на отдельных территориях, в пределах определенных объемов накопленной добычи нефти и сроков (налоговые каникулы); существует налоговая скидка на истощение недр; в льготном порядке облагается нефть, добытая из мелких месторождений, а также из трудноизвлекаемых запасов; особый режим налогообложения НДПИ и ряда других налогов и платежей предусмотрен при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья.

В части твердых полезных ископаемых льготами пользуются налогоплательщики, осуществляющие добычу: кондиционных руд олова в Дальневосточном федеральном округе; руд черных металлов, запасы которых преимущественно предназначены для подземной добычи.

Льготный режим налогообложения прибыли и добычи твердых полезных ископаемых установлен для региональных инвестиционных проектов, реализуемых в Дальневосточном федеральном округе и в отдельных субъектах Сибирского федерального округа, а также для территорий, отнесенных в установленном порядке к территориям опережающего социально-экономического развития.

Правовая конструкция налога на добычу полезных ископаемых

НДПИ является федеральным налогом, элементы которого установлены главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации. Порядок приобретения оснований для применения отдельных норм указанной главы определен нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации и федеральных органов исполнительной власти.

В конструкции НДПИ используется ряд специфических понятий и терминов, определение которых непосредственно в Кодексе не приводится. В силу статьи 11 части первой Кодекса эти специфические понятия и термины применяются в том значении, в каком они используются в иных отраслях законодательства, в том числе, применительно к НДПИ, – в законодательстве о недрах, которое состоит из Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (далее – Закон «О недрах») и принятых в соответствии с этим законом нормативных правовых актов.

В связи с этим *толкование отдельных терминов в законодательстве о налогах и сборах и законодательстве о недрах может быть различным*. К примерам такого неоднозначного толкования относится определение в качестве вида добытого полезного ископаемого газового конденсата: в целях НДПИ видом добытого полезного ископаемого признается газовый конденсат, прошедший промышленную подготовку в соответствии с проектом разработки месторождения, **до направления его на переработку** (то есть нестабильный газовый конденсат), а на государственном балансе запасов полезных ископаемых состоит газовый конденсат, **прошедший указанную переработку** (то есть стабильный газовый конденсат). При этом промышленная подготовка газового конденсата осуществляется, как правило, совместно с нефтью, и в этом случае добытым полезным ископаемым является нефть. Выделение газового конденсата в качестве самостоятельного

вида полезного ископаемого и соответственно применение более низкой ставки сравнению с нефтью ставки возможно только в случае если газовый конденсат проходит самостоятельную промышленную подготовку.

Налогоплательщиками НДС являются организации, а также физические лица, в установленном порядке получившие статус индивидуального предпринимателя, которые признаются пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 334 Налогового кодекса Российской Федерации). Пользователями недр в соответствии со статьей 9 Закона «О недрах» могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, иностранные юридические лица.

Предоставление недр в пользование указанным субъектам предпринимательской деятельности оформляется лицензией на право пользования недрами. Тем не менее, в двух случаях пользование недрами может осуществляться без лицензии.

16

В первом случае собственники земельных участков, землепользователи, землевладельцы, арендаторы земельных участков вправе осуществлять в границах данных земельных участков без применения взрывных работ использование для собственных нужд общераспространенных полезных ископаемых, не числящихся на государственном балансе запасов полезных ископаемых; подземных вод, объем извлечения которых должен составлять не более 100 кубических метров в сутки; строительство подземных сооружений на глубину до пяти метров. Под **собственными нуждами** при этом понимается использование для нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности (личных, бытовых и иных). Перечень **общераспространенных полезных ископаемых** для каждого субъекта Российской Федерации утверждается Министерством природных ресурсов Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации.

Во втором случае пользователи недр, имеющие лицензию на право добычи основного полезного ископаемого, вправе добывать попутные общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды.

Следует учитывать, что лицензии на право пользования недрами могут предоставляться не только на разведку и добычу полезных ископаемых, но и на иные виды деятельности, связанные с иными формами пользования недрами: инженерно-геологические изыскания, прогнозирование землетрясений; поиск и оценка месторождений полезных ископаемых; строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, и другие.

Вид пользования недрами, на осуществление которого выдается лицензия, не имеет значения при определении статуса субъекта предпринимательской деятельности как налогоплательщика НДС – при наличии такой лицензии он признается налогоплательщиком, но уплачивать налог будет только тогда, когда имеется объект налогообложения – добытое полезное ископаемое. Например, при наличии лицензии на право пользования недрами для строительства подземного хранилища пользователь недрами извлекает из недр минеральное сырье, которое в случае его реализации или полезного использования приводит к появлению объекта налогообложения.

Особенностью деятельности по добыче полезных ископаемых является то, что добыча может осуществляться налогоплательщиками не только на участках недр, расположенных по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя), но и на участках недр, расположенных в иных муниципальных образованиях конкретного субъекта Российской Федерации, а нередко и в иных субъектах Российской Федерации. Учитывая данную особенность, по НДС установлены **специальные правила постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах, исчисления налога, уплаты налога и представления налоговой декларации:**

независимо от количества участков недр, расположенных в конкретном субъекте Российской Федерации *постановка на учет осуществляется в одном налоговом органе субъекта Российской Федерации* (статья 335 Налогового кодекса Российской Федерации). Количество налоговых органов, в которых налогоплательщик состоит на учете в качестве налогоплательщика НДС, равно количеству субъектов Российской Федерации, где осуществляется добыча полезных ископаемых;

сумма налога исчисляется по каждому добытому полезному ископаемому, а не по участкам недр (статья 343 Налогового кодекса Российской Федерации). Исключение составляют уголь, в отношении которого налог исчисляется по участку недр при применении налогового вычета в отношении метанообильных пластов и углей, склонных к самовозгоранию, а также нефть, в отношении которой налог исчисляется по участку недр при применении налогового вычета в Республике Башкортостан и Республике Татарстан;

18

налог уплачивается по месту нахождения каждого участка недр пропорционально доле полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида, а по углю и нефти, по которым применяются налоговые вычеты, – в отношении количества угля или нефти, добытых на участке недр (статья 343 Налогового кодекса Российской Федерации);

налоговая декларация по НДС представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя (статья 345 Налогового кодекса Российской Федерации). По месту нахождения участков недр налоговая декларация не представляется, кроме случаев, когда участок недр и место нахождения организации (место жительства индивидуального предпринимателя) совпадают.

Участок недр Закон «О недрах» определяет как геометризованный блок недр, имеющий пространственные границы (по длине, ширине, глубине), определенные в лицензии на право пользования недрами.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по **месту нахождения участка недр**, данное место нахождения определяется как территория субъекта Российской Федерации, на которой такой участок недр расположен. Порядок постановки на учет налогоплательщиков НДС определен приказом МНС России от 31.12.2003 № БГ-3-09/731 «Об утверждении особенностей постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых».

В случае если место нахождения (место жительства) налогоплательщика и место нахождения участка недр принадлежат одному субъекту Российской Федерации, постановка налогоплательщика НДС на учет осуществляется в налоговом органе по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. Если участок недр находится в субъекте Российской Федерации, отличном от места нахождения (места жительства) налогоплательщика, постановка на учет в целях НДС осуществляется в налоговом органе в субъекте Российской Федерации по месту нахождения участка недр, а если таких участков недр несколько, то управление ФНС России по соответствующему субъекту определяет один налоговый орган, в котором налогоплательщик НДС будет состоять на учете.

Исключение составляют налогоплательщики, которые добывают полезные ископаемые на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора). Поскольку указанные территории не относятся к территории субъектов Российской Федерации, налогоплательщики подлежат постановке на учет в

целях НДС по месту нахождения организации либо по месту жительства индивидуального предпринимателя. Крупнейшие налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков НДС в межрегиональных или межрайонных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам ФНС России.

Объектом налогообложения по НДС являются две группы полезных ископаемых (статья 336 Налогового кодекса Российской Федерации):

полезные ископаемые, добытые при первичной добыче из недр как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами (на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора));

полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию (вторичная добыча).

Налоговый кодекс Российской Федерации четко определяет критерии добытого полезного ископаемого: *продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, которая содержится в фактически добытом, извлеченном из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствует национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации; не является продукцией обрабатывающей промышленности, полученной при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого (статья 337 Налогового кодекса Российской Федерации).*

В качестве полезного ископаемого рассматривается и продукция,

которая получена из минерального сырья с применением специальных перерабатывающих технологий, как например, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок.

Все полезные ископаемые в целях НДСИ подразделяются на три класса, определяемые агрегатным состоянием минерального сырья в естественных природных условиях: углеводородное сырье, твердые полезные ископаемые и подземные воды.

Углеводородное сырье насчитывает пять видов полезных ископаемых: нефть; горючий природный газ, кроме попутного; попутный газ; газовый конденсат; метан угольных пластов. Три типа подземных вод являются объектом НДСИ: минеральные, термальные и промышленные. Технические и пресные подземные воды облагаются не НДСИ, а водным налогом. Твердые полезные ископаемые составляют наибольшую группу – они представлены десятками видов, объединяемых в группы по различным критериям: металлическое, строительное, горно-химическое сырье, драгоценные камни, соли и т.д.

Налогообложение каждой группы и вида полезных ископаемых имеет свою специфику.

Налоговая база по НДСИ представлена двумя видами: количество и стоимость добытого полезного ископаемого (статья 338 Налогового кодекса Российской Федерации). Соответственно существует и два вида **налоговых ставок**: в случае если налоговая база определяется как количество добытого полезного ископаемого – ставки твердые, или специфические (в рублях за единицу измерения количества полезного ископаемого) ставки, во втором случае (налоговая база – стоимость добытого полезного ископаемого) – ставки адвалорные (в процентах от стоимости полезного ископаемого).

Как тот, так и другой вид налоговой базы имеют преимущества и недостатки.

Преимущество количественной налоговой базы заключается в отсутствии необходимости оценивать стоимость добытого полезного ископаемого, определение которой может быть связано с рядом трудностей, а недостаток – в необходимости периодического пересмотра налоговых ставок, поскольку инфляция обесценивает их величину, а также не учитывается конъюнктура цен на конкретный вид полезного ископаемого. Преимуществом стоимостной налоговой базы является отсутствие необходимости пересматривать адвалорные налоговые ставки, а недостатком – возможность неоднозначного подхода к порядку определения стоимости добытого полезного ископаемого.

Налоговая база как количество добытого полезного ископаемого определяется в отношении энергетического минерального сырья: нефти, газового конденсата, газа горючего природного, попутного газа и угля. Исключение составляют нефть, газовый конденсат и газ горючий природный, которые добыты на **новых морских месторождениях углеводородного сырья**. В соответствии со статьей 11.1 Налогового кодекса Российской Федерации **новое морское месторождение углеводородного сырья** - морское месторождение углеводородного сырья, дата начала промышленной добычи углеводородного сырья на котором приходится на период с 1 января 2016 года (включая морское месторождение углеводородного сырья, для которого по состоянию на 1 января 2016 года дата начала промышленной добычи углеводородного сырья не определена).

Как стоимость налоговая база определяется по полезным ископаемым, исключая и попутный газ, уголь, нефть, газ горючий природный, газовый конденсат (кроме нефти, газа и конденсата, добытых на новом морском месторождении, по ним налоговая база – их стоимость). В общем порядке стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение стоимости единицы добытого полезного ископаемого и количества добытого

полезного ископаемого (статья 340 Налогового кодекса Российской Федерации).

Определение стоимости добытого полезного ископаемого осуществляется либо исходя из цен реализации добытого полезного ископаемого (за вычетом налога на добавленную стоимость и расходов налогоплательщика на доставку полезного ископаемого до покупателя) либо исходя из расчетной стоимости (расходов налогоплательщика на добычу полезного ископаемого). При определении стоимости исходя из цен реализации не учитываются суммы субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью. Определение расчетной стоимости производится в том случае, если в конкретном налоговом периоде (календарном месяце) отсутствовала реализация добытого полезного ископаемого.

Специальный порядок определения стоимости добытого полезного ископаемого применяется по драгоценным металлам и драгоценным камням (п. 5 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации) с учетом требований Федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях», а также по нефти, газу и газовому конденсату, добытым на новом морском месторождении (статья 340.1 Налогового кодекса Российской Федерации) – в зависимости от цен на соответствующие виды углеводородного сырья на крупнейших мировых рынках.

Независимо от типа налоговой базы – количество или стоимость – налогоплательщик определяет количество добытого за налоговый период полезного ископаемого. Это количество определяется или прямым методом, предполагающим применение измерительных средств и устройств, или косвенным методом по доле содержания полезного ископаемого в минеральном сырье - при невозможности прямого измерения количества добытого полезного ископаемого (статья 339 Налогового кодекса Российской Федерации). Метод определения количества отражается в учетной политике для целей налогообложения.

При применении прямого метода количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом потерь полезного ископаемого (в недрах, на подъездных путях, рассеивание и т.п.). Величина потерь представляет собой разницу между количеством добытого полезного ископаемого, которое списано с государственного баланса запасов полезных ископаемых, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, то есть полезного ископаемого, доведенного до соответствующего стандарта.

Количество добытого полезного ископаемого определяется по завершении всех операций, предусмотренных проектом разработки месторождения полезного ископаемого. В случае если минеральное сырье реализуется до окончания указанных операций или используется на собственные нужды, количество полезного ископаемого определяется исходя из его доли содержания в реализованном или использованном на собственные нужды минеральном сырье.

Система исчисления НДС построена в основном по принципу пропорционального налогообложения исходя из фиксированных для каждого полезного ископаемого специфических или адвалорных ставок (п. 2 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации).

Специфические ставки НДС при добыче угля дифференцированы по четырем типам угля. Кроме того, величина ставок НДС при добыче угля ежеквартально корректируется на значение коэффициента-дефлятора, устанавливаемого по каждому виду угля.

Конструкция налоговых ставок на нефть, газ горючий природный и газовый конденсат (кроме добываемых на новых морских месторождениях) более сложная – она устанавливает зависимость налогового обязательства от цены на конкретные виды полезных ископаемых и учитывает горно-геологические или географо-экономические условия добычи полезных ископаемых. Существует базовое значение налоговой ставки, а окончательная ставка НДС определяется по формуле. Исключение составляют попутный газ, который облагается по ставке 0 рублей, а также

метан угольных пластов, не признаваемый объектом налогообложения по НДС.

Значение базовой ставки НДС на нефть ($R_{\text{баз. нефть}}$) ежегодно пересматривается и в 2016 году составляет 857 рублей, с 1 января 2017 года – 919 рублей за 1 тонну, а величина окончательной ставки зависит от мировой цены на нефть сорта «Юралс» (C), курса доллара США к рублю Российской Федерации (P), а также наличия права налогоплательщика на применение коэффициентов, которые учитывают: степень выработанности запасов нефти, величину начальных извлекаемых запасов нефти, степень сложности добычи нефти, регион добычи и свойства нефти.

В общем виде расчет окончательной ставки НДС при добыче нефти производится по следующей формуле:

$$R_{\text{ндпи нефть}} = R_{\text{баз. нефть}} \times K_{\text{ц}} - D_{\text{м}},$$

(1)

где $K_{\text{ц}}$ – коэффициент динамики мировых цен на нефть ($K_{\text{ц}} = \frac{(C-8) * P}{261}$);

$D_{\text{м}}$ – показатель, характеризующий особенности добычи нефти, определяемый по формуле:

$$D_{\text{м}} = K_{\text{ндпи}} \times K_{\text{ц}} \times (1 - K_{\text{в}} \times K_{\text{з}} \times K_{\text{д}} \times K_{\text{дв}} \times K_{\text{кан}}) + K_{\text{к}},$$

(2)

где $K_{\text{ндпи}}$ – коэффициент, равный 530 в 2015 году и 559 с 01.01.2016;

$K_{\text{в}}$ – коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов нефти участка недр (принимает значение меньше 1 при степени выработанности запасов 80 процентов и более);

$K_{\text{з}}$ – коэффициент, характеризующий величину начальных извлекаемых запасов нефти на участке недр (принимает значение меньше единицы при величине начальных извлекаемых запасов менее 5 млн. тонн);

$K_{\text{д}}$ – коэффициент, характеризующий сложность добычи нефти из залежи углеводородного сырья;

$K_{дв}$ - коэффициент, аналогичный коэффициенту $K_{в}$, характеризует степень выработанности запасов нефти залежи, на которой применяется коэффициент $K_{д}$;

$K_{кан}$ – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти (равен нулю при добыче особовязкой нефти (10000 мПа * с и более), а также нефти на отдельных территориях Российской Федерации в пределах льготного объема добытой нефти и срока пользования недрами,

$K_{к}$ – дополнительный коэффициент, равный 306 в 2017 году, 357 – в 2018 году и 428 – в 2019 году.

Базовые ставки НДС для газа горючего природного и газового конденсата ($R_{ндпи\ гп}$ и $R_{ндпи\ гк}$) установлены на уровне 35 рублей за 1 тысячу кубических метров газа и 42 рубля за 1 тонну газового конденсата. Базовая ставка НДС при добыче газового конденсата применяется с повышающим коэффициентом $K_{км}$ 5,5 в 2016 году, а с 1 января 2017 года, как частное от деления 6,5 на коэффициент $K_{гп}$, характеризующий отнесение налогоплательщика с собственникам объектов Единой системы газоснабжения и аффилированным с ними лицами.

Расчет окончательной ставки НДС по газу и конденсату осуществляется практически по единым правилам: базовая ставка умножается на величину базового значения единицы условного топлива ($E_{ут}$), на коэффициент сложности добычи газа и газового конденсата ($K_{с}$), а при расчете НДС на газ полученное произведение суммируется со значением показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного ($T_{г}$):

$$R_{ндпи\ гп;гк} = R_{баз.гп;гк} \times E_{ут} \times K_{с} + T_{г} \text{ (только по НДС на газ).}$$

При расчете базового значения единицы условного топлива учитываются компонентный состав газа, макроэкономические показатели, ценовая конъюнктура на рынках сбыта, расходы на транспортировку газа, а также статус налогоплательщика как собственника объектов Единой системы газоснабжения или аффилированного с указанным собственником лица.

Коэффициент сложности добычи газа зависит от следующих факторов: глубины залежи; региона добычи; степени выработанности участка недр; статуса системы газоснабжения, в которую поставляется добытый газ; типа продуктивных отложений.

Адвалорные ставки НДС установлены в пределах от 3,8% при добыче руд калийных солей до 8 % при добыче руд цветных металлов, многокомпонентных комплексных руд и их компонентов, природных алмазов, других драгоценных и полудрагоценных камней.

Исключение составляют многокомпонентные руды, добытые на территории Красноярского края. С 1 января 2017 года их добыча облагается по твердым ставкам: 730 рублей за 1 тонну – руды, содержащие медь, никель и металлы платиновой группы, 270 рублей за 1 тонну – остальные руды.

Помимо ставок для конкретных видов полезных ископаемых, существуют ставки НДС 0 рублей и 0 процентов, установленные по тем полезным ископаемым, извлечение которых из недр экономически нецелесообразно либо является низкорентабельным.

По нулевой ставке облагаются полезные ископаемые: в пределах нормативов потерь, утвержденных в установленном порядке; добытые из некондиционных запасов; направляемые в отходы горнодобывающего и связанных с ним производств в связи с отсутствием промышленной технологии их извлечения, а также добываемые из таких отходов в пределах утвержденных нормативов содержания в этих отходах; особо вязкая нефть; нефть, добытая из баженовских, доманиковых, хадумских и абалакских продуктивных отложений и ряд других полезных ископаемых; кондиционные руды олова (в период 2011-2016 гг.) (п. 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации).

Кроме того, предусмотрены дополнительные преференции для отдельных налогоплательщиков и территорий:

1) право на применение коэффициента 0,7 к сумме налога имеют налогоплательщики, которые за счет собственных средств осуществляли

поиску и оценку разрабатываемых запасов полезных ископаемых и по этому основанию были освобождены от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы по состоянию на 1 июля 2001 года;

2) право на применение понижающего коэффициента от 0 до 0,8 в течение определенного периода времени имеют добывающие полезные ископаемые (за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых) участники региональных инвестиционных проектов и резиденты территорий опережающего социально-экономического развития;

3) право на применение налоговой ставки с постоянным коэффициентом 0,6 имеют участники Особой экономической зоны в Магаданской области (за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых);

4) налогоплательщики НДС, осуществляющие добычу угля или нефти, имеют право уменьшить сумму НДС на установленные статьями 343.1 и 343.2 налоговые вычеты;

5) налогоплательщики, разрабатывающие месторождения руд черных металлов, предназначенных для преимущественной подземной разработки, применяют ставку НДС, сниженную в 10 раз.

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (статья 341 Налогового кодекса Российской Федерации). Предельный срок уплаты налога и предельный срок представления налоговой декларации по НДС не совпадают. **Срок уплаты налога** в бюджет по месту нахождения участка недр (субъект Российской Федерации) - не позднее 25-го числа следующего за налоговым периодом месяца (статья 344 Налогового кодекса Российской Федерации). При нахождении участка недр на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или

используемых на основании международного договора) налог уплачивается по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Срок представления налоговой декларации – не позднее последнего числа следующего за налоговым периодом месяца (статья 345 Налогового кодекса Российской Федерации). В зависимости от того, является ли налогоплательщик организацией или индивидуальным предпринимателем, налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя.

В целях осуществления контроля за правильностью исчисления НДС при добыче углеводородного сырья и угля Кодексом предусмотрена обязанность органов, осуществляющих ведение государственного баланса запасов полезных ископаемых, представлять необходимые сведения в налоговые органы.

ТЕНДЕНЦИИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Важная роль ресурсных налогов, сборов и платежей в формировании бюджетной системы Российской Федерации требует постоянного совершенствования механизма налогообложения природопользования с учетом меняющихся внутренних и внешних экономических условий, бюджетного дефицита, необходимости постоянного стимулирования национальных инвестиций в российскую экономику.

Как самостоятельное направление, реформирование налогообложения впервые нашло свое отражение в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2002 году». Предусматривалось вводить и постепенно расширять применение рентных принципов в отношении налоговых платежей за пользование недрами и осуществить переход к исчислению платы за пользование недрами на основе рыночных цен, сохранив практику установления экспортных пошлин на добываемые ресурсы. В этих целях с 1 января 2002 года был введен налог на добычу полезных ископаемых, с 1 января 2004 года – сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, с 1 января 2005 года – водный налог.

Развитие налогообложения природопользования включает четыре основных направления совершенствования: налогообложение добычи углеводородного сырья; налогообложение добычи твердых полезных ископаемых; иные налоги при пользовании природными ресурсами; неналоговые природоресурсные платежи и механизмы.

С момента введения НДС стала очевидна необходимость дифференциации налогообложения в зависимости от ряда рентообразующих факторов. До введения НДС в лицензии на право пользования недрами ставка платежей за добычу устанавливалась в зависимости от региона,

качества сырья, сложности добычи и иных факторов. НДСИ был установлен на одном уровне для соответствующего вида полезного ископаемого, и этого было недостаточно - требовалась разработка оптимальной модели дифференциации ставок НДСИ в зависимости от горно-геологических и экономико-географических характеристик месторождений.

По нефти и газу горючему природному такая модель была найдена. Начиная с 2007 года налогообложение добычи нефти постепенно наделялось элементами рентного налогообложения, направленного на стимулирование разработки новых месторождений в неосвоенных регионах, выработанных месторождений, месторождений с незначительными запасами нефти, трудноизвлекаемых и сверхвязких нефтей.

Политика налогообложения в нефтяной отрасли в последние несколько лет получила наименование **«налоговых маневров»**, направленных на увеличение фискальной нагрузки при добыче нефти и снижение нагрузки при ее экспорте для усиления экономических стимулов к модернизации отечественной нефтепереработки, сокращение производства темных нефтепродуктов и увеличение производства светлых нефтепродуктов, ликвидации таможенного субсидирования (при взимании более высоких пошлин с сырья по сравнению с пошлинами на продукцию нефтепереработки).

Выделяется три этапа «налогового маневрирования в нефтяной отрасли». Первый этап (1 октября 2011 года – 31 декабря 2013 года) характеризуется незначительным снижением ставки вывозной таможенной пошлины на нефть, постепенным выравниванием ставок вывозных таможенных пошлин на темные и светлые нефтепродукты на уровне 66-100 процентов от ставки пошлины на нефть. На втором этапе (2014 г.) было продолжено снижение ставки пошлины на нефть с одновременным увеличением базовой ставки НДСИ при добыче нефти на уровень годовой инфляции. На третьем этапе, который начался в 2015 году («большой налоговый маневр»), ставки НДСИ возросли более существенно – почти на

50 процентов, резко были снижены и вывозные таможенные пошлины.

Предполагалось, что проведение третьего этапа не окажет значимого влияния ни на доходы компаний нефтяного сектора, ни на доходы бюджетной системы, а приведет к перераспределению нагрузки между добытой и экспортом нефти.

Но резкое падение цены нефти в IV квартале 2014 года привело к получению нефтедобывающими компаниями дополнительного дохода около 500 миллиардов рублей, сформировавшегося вследствие положительного девальвационного эффекта при снижении курса рубля к доллару США. При этом отставание поступлений от НДС и вывозной таможенной пошлины на нефть сырую в бюджетную систему Российской Федерации в 2015 году по сравнению с базовым сценарием (цена нефти – 100 долларов США за 1 баррель нефти, курс доллара США – 37 рублей) составило 25 процентов. В целях компенсации указанного отставания бюджетных доходов на 2016 год была сохранена более высокая ставка пошлины, установленная на 2015 год.

32

Третий этап - «большой налоговый маневр» рассчитан на три года (2015-2017 гг.) и выражает тенденцию на дальнейшее увеличение НДС при добыче нефти и снижение вывозных таможенных пошлин на нефть и, соответственно, на нефтепродукты, вплоть до полной их отмены начиная с 2020 года.

Несмотря на то, что изначально позиционировалась идея нейтральности «маневра» для доходов бюджетной системы и компаний, его проведение привело к существенному снижению фискальной нагрузки на сектор, преимущественно за счет снижения поступлений вывозной таможенной пошлины. Если в 2013 году фискальная нагрузка достигла максимума за период с 2002 года – около 64 процентов от выручки изымалось в форме НДС и таможенной пошлины, то в 2014 году нагрузка снизилась до 52 процентов, а в 2015 году - рухнула до 36 процентов, что ниже показателя 2005 года, когда средняя цена нефти составляла около 50 долларов США за 1 баррель, на 8 процентных пунктов.

Причем если по НДСИ поступления в 2014 и 2015 годах поступательно росли по сравнению с 2013 годом, предшествующим третьему этапу «налогового маневра», несмотря на падение цен на нефть (на 9-10 процентов), то по вывозной таможенной пошлине поступления изменялись неадекватно: в 2014 году рост к 2013 году – 2 процента, в 2015 году – падение к 2014 году на 40 процентов.

К такому итогу привел просчет в проведении маневра, основанного на допущениях в макроэкономических прогнозах, инвестиционной активности компаний и генерации в одном маневре нескольких платежей: НДСИ, вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты и акцизов.

Таким образом, система налогообложения нефтяной отрасли в настоящее время является нестабильной, поэтому государством и компаниями активно продвигается идея налогообложения добавочного дохода, возникающего при добыче природных ресурсов. Эта форма изъятия ренты применяется в налоговых системах ряда нефтедобывающих стран, в частности, в Норвегии, Великобритании, Казахстане. По мнению разработчиков, все горно-геологические и географические характеристики месторождения, попытки учесть которые при налогообложении в настоящее время отражаются в наличии разного рода понижающих коэффициентов к ставке НДСИ, освобождений и налоговых каникул, в конечном счете отражаются в размере дохода, получаемом организацией-недропользователем при разработке месторождения. В результате подход к налогообложению, основанный на определении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. Кроме того, упрощается налоговое администрирование.

Дискуссия по данному вопросу продолжается около 20 лет¹², но с 2017 года возможно реальное введение рентного налога в форме налога на дополнительный доход от добычи нефти (НДД), который будет уплачиваться только после достижения окупаемости проектов по добыче нефти.

Уплата налога на первом этапе будет производиться в отношении двух групп участков недр:

гринфилдов, или новых месторождений, расположенных во вновь осваиваемых регионах (на российском участке дна Каспийского моря, в Республике Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярском крае, Ямало-Ненецком автономном округе севернее 65 градуса северной широты, Ненецком автономном округе);

браунфилдов, или зрелых разрабатываемых месторождений, расположенных в традиционных регионах добычи (Ханты-Мансийский автономный округ, Ямало-Ненецкий автономный округ, Тюменская область, Республика Коми).

В случае если результаты применения НДД будут оценены положительно, НДД на втором этапе будет распространен на всю нефтяную отрасль.

Ставка НДД планируется в размере 50 процентов от разницы между расчетной выручкой от реализации углеводородов, определяемой исходя из мировой цены нефти, и расходами, связанными с добычей и транспортировкой углеводородов.

При введении НДД предполагается модификация действующего НДС. Причем в течение нескольких лет с начала промышленной разработки месторождения данная ставка будет применяться с понижающим коэффициентом.

Кроме того, гринфилды освобождаются от уплаты вывозной

¹²Проект федерального закона № 98057470-2 «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов» был внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации в 1998 г.; проект федерального закона № 342373-3 «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ, а также о внесении изменений в другие акты законодательства Российской Федерации» - в 2003 г.
© Юмаев М.М., 2017, www.yumaev.ru

таможенной пошлины в отношении нефти и газового конденсата до возникновения положительной налоговой базы по НДС.

До окупаемости проектов разработки месторождений налоговая нагрузка при введении НДС будет существенно ниже, чем при действующей системе налогообложения, что позволит компаниям повысить рентабельность проектов, выйти на окупаемость за более короткие сроки, сократить объемы и сроки привлечения заемных средств, необходимых для реализации проектов.

Выпадающие доходы федерального бюджета при апробации новой системы налогообложения нефтяной отрасли планируется компенсировать увеличением базовой ставки НДС при добыче нефти на месторождениях, в отношении которых не планируется применение НДС.

Что касается газовой отрасли, то в 2012 году начата дифференциация НДС при добыче газа горючего природного с последующим переходом к формульному налогообложению газа и газового конденсата, учитывающего компонентный состав газового сырья, ценовые параметры, рентные факторы, включая глубину залежи, регион добычи и другие.

Целям стимулирования разработки месторождений углеводородов отвечают и введенные в 2014 году специальные льготные правила налогообложения добычи нефти, газа, конденсата и прибыли от осуществления деятельности по добыче и реализации углеводородного сырья на новых морских месторождениях – месторождения, промышленная добыча углеводородов на которых начата в период с 1 января 2016 года.

Существующий механизм НДС, который применяется при налогообложении добычи нефти, газового конденсата и горючего природного газа, следует признать сложным, но гибким. В то же время корректирующие коэффициенты и показатели учитывают особенности деятельности не только отрасли, но и групп проектов и даже конкретных проектов, хотя система налогообложения должна устанавливать единые параметры для близких по уровню доходности производств, а решение об

осуществлении деятельности конкретной компанией остается за инвестором.

Следует отметить, что в целях введения дополнительных инструментов изъятия рентных доходов Минприроды России в 2004 году предлагало ввести налог на запасы полезных ископаемых. Несмотря на то, что данный налог рассматривался как способ активизировать использование имеющихся у компаний запасов и предотвратить предоставление запасов «впрок», налог на запасы привел бы к существенному увеличению налоговой нагрузки, сокращению объемов геологоразведки. В мировой практике налог на запасы широкого распространения не получил.

В отличие от углеводородного сырья твердые полезные ископаемые характеризуются не такой существенной динамикой внедрения принципов налогообложения, отвечающих характеру добычного производства и одновременно удовлетворяющих потребностям государства в финансовых ресурсах.

Распространение метода определения налоговой базы как совокупности затрат на добычу полезных ископаемых привело к необходимости проработки государством в рамках Основных направлений налоговой политики Российской Федерации вопроса о введении нейтрализующих данный эффект твердых ставок, установленных в рублях за единицу количества добытого полезного ископаемого. Однако к настоящему моменту такой механизм налогообложения введен только по углю, по остальным твердым полезным ископаемым проработка вопроса идет достаточно длительное время, и Основные направления налоговой политики Российской Федерации на период с 2015 по 2017 год вновь предусматривают проведение соответствующей работы, в первую очередь, в отношении экспортоориентированных металлов – меди, никеля и драгоценных металлов.

В числе первоочередных задач - и проработка вопросов определения в качестве налоговой базы по НДС количества химических чистых компонентов в минеральном сырье, а также совершенствование порядка

налогообложения добычи драгоценных и полудрагоценных камней и камнесамоцветного сырья.

НДПИ является федеральным налогом, но поступления при добыче общераспространенных полезных ископаемых полностью зачисляются в региональные бюджеты. При этом строительный рынок, где используются данные полезные ископаемые, контролируется регионами, осуществляющими и ценовой мониторинг. Поэтому одним из направлений налоговой политики является оценка целесообразности передачи региональным органам власти полномочий по установлению ставок НДПИ по общераспространенным полезным ископаемым, а также установлению особенностей определения налоговой базы.

В рамках реализации Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2005 году» в первой декаде XX в. произошло существенное изменение статуса отдельных ресурсных платежей. С 1 января 2007 года вступили в силу новые редакции Лесного и Водного кодексов Российской Федерации, которые закрепляют переход от административно-командных отношений в сфере использования лесных и водных ресурсов и к договорным отношениям между государством и пользователями соответствующих видов природных ресурсов. Соответственно платежи за пользование лесными и водными ресурсами стали неналоговыми.

Исключение составляют подземные водные объекты, которые облагаются либо водным налогом либо налогом на добычу полезных ископаемых в зависимости от вида подземных вод. Кроме того, водный налог продолжает уплачиваться и отношении поверхностных водных объектов, лицензии на право пользования которыми были выданы до 1 января 2007 года, то есть до введения нового Водного кодекса Российской Федерации. За использование иных водных ресурсов уплачивается неналоговая плата за пользование водными объектами.

Актуальным для платежей за использование водных ресурсов является вопрос периодического пересмотра ставок. Ставки платежей, установленные в рублях за единицу измерения количества природного ресурса, обычно индексируются (увеличиваются) в соответствии с федеральными законами о федеральном бюджете с учетом показателей инфляции. Так происходит со ставками платежей за пользование лесными ресурсами и платежами за негативное воздействие на окружающую среду. Но с момента введения водного налога с 1 января 2005 года и платы за пользование водными объектами с 1 января 2007 года вплоть до 1 января 2015 года ставки оставались прежними, несмотря на то, что за период действия инфляция составила более двухсот процентов, соответствующим образом увеличились и тарифы на водоснабжение. Поэтому с 1 января 2015 года по 31 декабря установленные в Налоговом кодексе Российской Федерации ставки водного налога и платы за пользование водными объектами ежегодно будут индексироваться на 15 процентов нарастающим итогом.

Платежи за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов, наоборот, в 2004 году получили статус сбора в рамках главы 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации. С 1 января 2008 года российские рыбохозяйственные организации, отвечающие установленным указанной главой критериям, получили право исчислять сбор по ставкам, уменьшенным на 85 процентов. Причем одновременно произошло снижение ставок сбора по отдельным видам биоресурсов, что в совокупности привело к существенному снижению фискальной нагрузки на отрасль промышленного рыболовства.

Вместе с тем, за период действия главы 25.1 ставки указанных сборов, так же, как и водного налога и платы за пользование водными объектами, обесценились, поэтому будут проиндексированы, в первую очередь, сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов при осуществлении промышленного рыболовства.

Одновременно целесообразно отменить и 15-процентную льготу по сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов, за исключением градо- и поселкообразующих организаций и рыболовецких артелей. Кроме того, в рамках ряда поручений Президента Российской Федерации планируется создание стимулов для экспорта продукции высокой степени переработки рыбных ресурсов посредством дифференциации сбора за пользование отдельными видами водных биологических ресурсов.

Что касается системы неналоговых платежей за негативное воздействие на окружающую среду, то еще в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2005 году» предусматривалась серьезная переработка системы платежей за негативное воздействие на окружающую среду в части исключения возможности принятия индивидуальных решений по размерам платежей и стимулирования перехода на современные энергоэффективные технологии производства приняты следующие меры.

39

В рамках этой работы с 2012 года введен особый порядок расчета платежей за сверхнормативное сжигание попутного нефтяного газа (более 5 процентов), который предполагает применение ряда повышающих коэффициентов и учет затрат на реализацию проектов по полезному использованию попутного нефтяного газа; взимается утилизационный сбор с колесных транспортных средства, самоходных машин и прицепов к ним при ввозе и производстве указанной техники. В 2015 году введен экологический сбор с производителей, импортеров товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, включая упаковку (оборудование, одежда, бытовая техника, инструменты и т.д.).

Особый порядок взимания платежей применяется в отношении попутного нефтяного газа. В 2011-2014 году планировалось создать налоговые стимулы для его утилизации (полезного использования). В то же время приравнивание нефтяного попутного газа к горючему природному газу

в целях НДСПИ необоснованно, поскольку многие месторождения нефти находятся в регионах с неразвитой газотранспортной инфраструктурой.

По этой причине главной задачей является увеличение доли полезного использования попутного нефтяного газа, на это направлен порядок взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду при сверхнормативном (более 5 процентов) сжигании попутного газа, предполагающий применение существенных повышающих коэффициентов.