

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Л. А. Агузарова, А. Х. Моргоева

## НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** Предметом исследования являются некоторые особенности налогообложения природопользования в части нефтяной отрасли, доказываемая необходимость введения налога на финансовый результат для налогоплательщиков и бюджета страны в целом. В последние годы объектом особой дискуссии является налогообложение нефти, поскольку именно доходы данной отрасли входят в группу доходобразующих. Попытки реформации налогообложения в нефтяном секторе не прекращаются. В связи с этим предлагается внесение законопроекта о введении налога на финансовый результат. Авторы доказывают, что данный налог позволит пополнить бюджет государства за счет сверхприбыли от разработки высокорентабельных запасов нефти, обеспечивать рентабельность добычи на месторождениях, находящихся на поздних стадиях разработки, а также добычи трудноизвлекаемых запасов и запасов на месторождениях, не обеспеченных объектами инфраструктуры. Посредством научного, индуктивного, дедуктивного и аналитического методов авторами исследуется роль и место влияния налога на финансовый результат нефтяных компаний и в целом на экономическую систему РФ, рассматривается его воздействие на рентабельность инвестиционных проектов, объемов добычи нефти, уровень налоговой нагрузки на нефтяные компании. Научный интерес вызывает вопрос нецелесообразности включения налога на прибыль организаций в НФР. Обозначенные авторами предложения о преобразовании НДД в форму НФР, о необходимости включения налога на прибыль организаций в НФР, о произвольности выбора налоговой системы будут способствовать экономической стабильности страны в области налогообложения природопользования, содействовать уходу из всевозрастающей сложности налогового законодательства. Особую актуальность эти вопросы приобретают в условиях сырьевой зависимости экономики нашей страны и жесткой балансировки рынка нефти.

**Ключевые слова:** НДС, НДД, НФР, разработка месторождений, налоговые льготы, налоговый потенциал, налоговое регулирование, налоговая нагрузка, доходы бюджета, инвестиционные проекты.

**Abstract.** The subject of the research is some features of taxation of oil industry. The authors also prove the need for imposing tax on financial result for taxpayers and state budget in general. In recent years there have been many debates on oil industry taxes because these are the revenues that fall under income producing revenues. There are constant attempts to reform the process of taxation in the oil sector. In this regard, the authors suggest to introduce a draft law about imposing tax on financial result. The authors prove that this tax will allow to replenish the state budget by imposing tax on excess profits from extracting highly profitable oil resources and to guarantee profitability of extracting from the fields that are at the late stages of their development as well as of extracting resources difficult to recover and resources from the fields without infrastructure facilities. Through scientific, inductive, deductive and analytical methods of research the authors have investigated the role and place of the influence of tax on financial performance of oil companies in particular and the economic system of the Russian Federation in general. The authors consider the impact of the aforesaid tax on the profitability of investment projects, oil input and level of tax burden on oil companies. The question whether it will be useful to include the corporate profits tax into the structure of tax on financial result is of particular scientific interest. According to the authors, their recommendations to transform excess profits tax into tax on financial result, to include corporate profits tax into the structure of tax on financial result and to provide a free choice of the tax system will guarantee the economic stability of the country in the sphere of taxation of natural resources and allow to overcome the growing difficulties of tax legislation. These questions become especially important under the conditions of our country's economy being dependent on raw materials and stiff balance of the oil market.

**Keywords:** revenues, tax burden, tax regulation, tax capacity, mineral extraction tax, tax on financial result, mining, excess profits tax, tax breaks, investment projects.

Общеизвестным фактом является значимая роль налогообложения природопользования в Российской Федерации, в частности, налогообложение нефти. Эта тема в последние годы является предметом особой дискуссии в нашей стране, поскольку нефтедоходы выступают бюджетобразующей составляющей. Только в последние два года были введены новые системы налогообложения добычи углеводородного сырья на шельфе, установлены специальные режимы для налогообложения добычи нефти из труднодоступных залежей, также было проведено перераспределение налоговой нагрузки между экспортом, добычей и переработкой нефти, иными словами, был проведен масштабный «налоговый маневр». [1] Несмотря на предложение на четыре года зафиксировать действующие налоговые условия, попытки реформации налогообложения в нефтяном секторе не прекращаются.

В прошлом году министерством энергетики и нефтяными компаниями была предложена реформа, основанная на налогообложении чистого дохода. А именно было предложено введение налога на финансовый результат (НФР) в нефтяной отрасли, законопроект которого, несмотря на протест Министерства финансов РФ, был внесен в Государственную Думу с 1 января 2016 года. [2] Основной целью введения НФР является переход от налогов с выручки, к налогам с прибыли от деятельности по добыче нефти. НФР является способом дальнейшего расширения налоговых льгот. Иными словами, более «технологичный» механизм, нежели привычные понижающие коэффициенты к ставке налога на добычу полезных ископаемых или же налоговые каникулы по этому налогу.

Возвращаясь к законопроекту по введению НФР, отметим, что данный налог позволит дополнительно изымать в доход государства сверхприбыль от разработки высоко rentable запасов нефти, обеспечивать рентабельность добычи на месторождениях, находящихся на поздних стадиях разработки, а также добычи трудноизвлекаемых запасов и запасов на месторождениях, не обеспеченных объектами инфраструктуры.

Налог на финансовый результат является неким выходом из всевозрастающей сложности налогового законодательства, а именно: посто-

янному ее изменению, установлению все новых налоговых льгот и дифференциацию имеющих льгот, специальных ставок и понижающих коэффициентов. Эта постоянно раскручивающаяся спираль налоговых льгот сподвигла на введение и принятие универсального рентного налога. В условиях данного налога уровень налоговой нагрузки будет напрямую зависеть от рентабельности конкретного проекта по добыче сырья. В мировой практике такие налоги носят название «налог на дополнительный доход». Этот налог стал предметом бурного обсуждения Министерства финансов РФ и Министерства энергетики РФ. Законопроект изначально был разработан последним министерством, помимо НФР в нем фигурировал НДС, это и послужило причиной столкновения интересов: с одной стороны основная задача Министерства финансов РФ – пополнение бюджета большим количеством налоговых поступлений, посредством оптимизации налоговой базы, а с другой Министерства энергетики, стремящегося создать благоприятные условия для нефтяных компаний, для того, чтобы они увеличивали объемы добычи нефти. [3]

Прежде чем начать анализировать положительные и отрицательные стороны НФР, необходимо обратиться к истории разработки системы налогообложения нефтяной отрасли. Она возникла еще в начале 2000-х годов. Был необходим простой механизм изъятия доходов от добычи углеводородного сырья, а опыт администрирования налогообложения добычи природных ресурсов и вовсе отсутствовал. Когда запасы легкой нефти неожиданно подошли к концу, их пришлось пополнять в сложных месторождениях Арктики и на шельфе. Происходило и происходит постепенное перемещение очагов добычи углеводородного сырья в новые регионы, увеличение сложности месторождений, возрастает степень выработанности действующих месторождений, что приводит к дифференциации затрат по разработке различных месторождений. В этой связи, падает рентабельность инвестиционных проектов. Все это требует введения все новых льгот. [4] В целом происходит усложнение налогового законодательства. Например, НДС давно перестал быть единым налоговым режимом – есть изъятия по трудноизвлекаемым запасам, есть

различные льготы. Есть НДС, есть экспортная пошлина на нефть. Государство маневрирует ими – увеличение одного показателя приводит к снижению другого. При этом никто не подсчитывает количество всевозможных льгот компаний. Многие компании работают в труднодоступных условиях, но почти каждая компания может пролоббировать получение преференций и понижающих коэффициентов в частном порядке. В итоге, образуется запутанная система, о которой было упомянуто выше. НДС является также внутренним препятствием, сдерживающим развитие экономики, поскольку он взимается сразу с объема добычи, экономика автоматически становится неприбыльной. Продадут ли нефть по 30\$ по 100\$ за баррель – НДС никак не завязан на финансовый результат. При этом повышается обводненность скважин, увеличивается количество разработанных категорий запасов. Это может сильно ударить по бюджету. Ведь при падении добычи нефти, отсутствии возможности уплаты налогов, компании будет выгоднее закрыться. Бюджет лишится дохода, это заморозит отношения с иностранными партнерами, для которых добыча нефти является одним из приоритетных направлений.

Предостережения от введения НДС на новых проектах с труднодоступными запасами, объясняются тем, что нефтяные проекты могут достичь уровня окупаемости первичных инвестиций через 5-7, 10 или даже 12 лет. Период окупаемости отодвигается все дальше, поскольку идет отрицательный поток наличности, а ведь с него еще нужно платить налоги. При таком раскладе в выигрыше не останется ни одно из вышеуказанных министерств.

Вернемся к вводимому универсальному налогу. Как и любая реформа, нововведение, он имеет свои недостатки и достоинства. На наш взгляд, эксперимент, состоящий в преобразовании НДС в форме НФР на данном этапе не совсем целесообразен, поскольку устойчивость нефтегазовых доходов является залогом стабильности российской экономики. Как известно, поступления от нефтегазового сектора обеспечивали высокий уровень доходности бюджета, тем самым, позволяя реализовывать многие президентские и правительственные программы, не допустить ухудшения ситуации в России в кри-

зисные времена. Сырьевая зависимость нашей экономики является «Ахиллесовой пятой», она значительно зависит от мировой конъюнктуры. Дешевеет нефть – постепенно истощается бюджет. Происходит «выпадение» доходов бюджета. [5] Сейчас идет очень жесткая балансировка рынка нефти, поскольку страны – экспортеры нефти не сокращают ее производство. И, скорее всего, в ближайшее время будет наблюдаться снижение цен на этот продукт. Плюс ко всему, сняты санкции с Ирана, а, как нам всем известно, крупные нефтяные танкеры вместимостью по два миллиона баррелей каждый почти полностью заполнены иранской нефтью и готовы к отправке. Разумеется, в краткосрочной перспективе эти танкеры послужат дополнительным источником давления на нефтяные цены.

И даже с учетом всех вышеперечисленных обстоятельств, отраслю предлагается первоначальное снижение налоговой нагрузки на определенное количество месторождений (их число колеблется от 12 до 35 в зависимости от участников обсуждения), а по истечении 3-5 лет принять окончательное решение о распространении новой системы на все месторождения в традиционных регионах нефтедобычи. Предлагаемый режим основывается на введении фактически для избранных месторождений вместо НДС дополнительного налога на прибыль по ставке 60% с немедленным вычетом инвестиций с повышающим коэффициентом, а также неограниченным переносом убытков на будущее. Особенностью нового налога является еще и удачная подборка параметров, которая обеспечивает полное возмещение государством капитальных затрат. Эффективности инвестиций при таких налоговых условиях вряд ли придется ожидать, зато число желающих принять участие в эксперименте явно возрастет. Как уже было указано выше, эксперимент основывается на произвольном отборе льготных налоговых режимов для инвестиционных проектов, не объединенных никакими общими признаками, кроме одного – в силу объективных обстоятельств они не могут претендовать на какие-либо из установленных сейчас льгот. [6]

Следующим недостатком вводимого налога является право компаний отказаться от него только спустя десять лет. Получается, что все это

время можно будет не платить налог, ссылаясь на дороговизну проекта, а затем просто отказаться от него. Такой вариант несет убытки для бюджета, поскольку НФР может рассматриваться как инструмент налоговой оптимизации. Для учета налогов по приближенному к реальности финансовому результату, нефтяная компания «Сургутнефтегаз» [7] предлагала исключить минимальную расчетную цену нефти для целей расчета НФР. Также имеется риск двойного налогообложения. У налога на финансовый результат отсутствует самостоятельный объект налогообложения. А, исходя из общих правил Налогового кодекса РФ (каждый налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения), он не может быть признан налогом. Для этого необходимо тщательно проработать вопросы определения налоговой базы и налоговой ставки, либо ставок. Не стоит забывать и о налоге на прибыль организаций, поскольку в условиях обложения доходности, налогоплательщики не будут освобождены от него. Решение состоит в определении дополнительного дохода от продажи добытого сырья во избежание искажений. Было предложено включение НФР в состав налога на прибыль организаций, но это предложение предполагало повышение ставки до 75% вместо 60% предложенных на сегодняшний день. Естественно, что при таком раскладе этот налог будет невыгоден для нефтяных компаний. По мнению экспертов даже ставка в размере 60% при ограниченном количестве месторождений нерентабельна при запуске пилотных проектов. [8] При введении НДС необходимо исключить произвольность выбора налоговой системы в зависимости от того, какой режим представится наиболее выгодным. А переход на налоговую систему должен быть обязательным для всех проектов, удовлетворяющих условиям, которые еще предстоит определить. Эти условия, на наш взгляд, должны быть направлены на избежание случаев применения налоговой системы исключительно в случаях, когда она может привести к снижению налоговой нагрузки. Поскольку получается, что в выигрыше остается только одна сторона – налогоплательщики. Необходим баланс между уровнем снижения налогов и налоговой нагрузки: снижение налогов в одних случаях может сопровождаться увеличением

нагрузки в ситуациях, когда она неоправданно занижена.

Между действующей системой льгот и налогообложением дополнительного дохода не должно быть конкуренции. Необходимо выбирать одно из двух. Если налогоплательщик выбрал систему, основанную на налогообложении дохода, то действующая система льгот должна прекратить свое действие вместе с окончанием сроков разработки месторождений, где она применялась, а не конкурировать с НДС.

Представители нефтяных компаний «ЛУКОЙЛ» и «Сургутнефтегаз» также выступают за добровольный переход на НФР как альтернативу текущему налогообложению и на первоначальном этапе предлагают обкатать новый налог на своих пилотных проектах. [9] На наш взгляд, главным недостатком эксперимента по введению налога на пилотных проектах помимо сложности в полноценной оценке эффекта налоговых изменений за 3-4 года, есть вероятность неполной показательности эффекта от выборки пилотных проектов. К тому же до сих пор не разработаны четкие критерии отбора пилотных проектов, но есть возможность подбора пилотных проектов для обеспечения заданного результата. Например, путем включения в выборку пилотных проектов ряда месторождений, которые обеспечат рост налогов при применении на них нового налога, восполнит недопоступления с остальных налогов. Ограниченность пользы от проводимого эксперимента объясняется также и тем, что налогоплательщики даже в ущерб эффективности, могут достигать роста добычи на пилотных проектах.

Особое внимание предстоит уделить процедуре налогового администрирования, поскольку реформы, проводимые в области нефтяной отрасли, автоматически подводят к изменению законодательства о недропользовании. В сравнении с налоговой системой десятилетней давности, нынешняя система обладает более высокой степенью готовности к применению сложных систем налогообложения прибыли организаций. Поэтому нет сомнений в поэтапной настройке новых механизмов налогового администрирования. [10] Но следует учесть, что доходы и расходы от проектов по освоению месторождений не должны смешиваться в одной базе и использоваться в махинациях, проводимых с целью искусствен-



ного перераспределения налогооблагаемого дохода между месторождениями. Сложные инструменты новой налоговой системы будут аналогичны методам, применяемых при контроле за трансфертным ценообразованием, поэтому необходимо проводить поэтапное внедрение. В противном случае можно добиться зависимости 13% бюджета не от цен на нефть и объемов добычи, а от способности манипуляций доходами и расходами при расчете налога. [10]

Таким образом, введение в налоговую систему РФ НФР ставит перед государством ряд

сложных вопросов, связанных с конструкцией налога и с системой его администрирования. Поэтому, помимо элементов налога, необходимо определиться и его целями и задачами в области нефтяной отрасли, разработать концепцию нового налога с учетом долгосрочного прогноза развития нефтяной отрасли и бюджетных последствий и проработать вопросы его администрирования. Поскольку разработка и принятие подобных законопроектов без тщательного анализа и проведения подобной работы крайне неэффективна.

### Библиография

1. Агузарова Ф.С. Значение нефтегазовых доходов в экономике России // Теоретическая и прикладная экономика. 2014. №3. С. 142-158.
2. [http://minfin.ru/ru/press-center/?id\\_4=33117](http://minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117)
3. <http://www.finanz.ru/novosti/birzhevyye-tovary/nalog-na-finansovy-rezultat-dlya-neftyanykh-kompaniy-prichiny-i-posledstviya-1000759643>
4. <http://www.transport-nefti.com/blog/4911/>
5. <http://www.aif.ru/money/market/siluanov-predskazal-snizhenie-cen-na-net>
6. Агузарова Л.А. Новое в налоговом законодательстве Российской Федерации // Аудит и финансовый анализ. 2014. №6. С. 9-11.
7. Агузарова Ф.С., Корнаева К.Т. Природные ресурсы Российской Федерации: налоговый аспект // Налоги и налогообложение. 2015. №8. С. 597-604.
8. Агузарова Л.А. Тенденции институциональной адаптации предпринимательских структур // Известия Кабардино-Балкарского научного центра РАН. 2009. №1. С. 11-15.
9. Агузарова Ф.С. Российская налоговая система: понятие, проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2014. №11. С. 1024-1030.
10. Артеменко Д.А., Агузарова Л.А. Содержание и сущностная специфика налогового администрирования // Известия Кабардино-Балкарского научного центра РАН. 2010. №2. С. 14-20.
11. Васильев И.В., Карпов В.А. Деофшоризация – стратегия экономической
12. репатриации инвестиционных потоков в Российскую Федерацию // Национальная безопасность / nota bene. - 2013. - 4. - С. 629 - 635. DOI: 10.7256/2073-8560.2013.4.8992.

### References (transliterated)

1. Aguzarova F.S. Znachenie neftegazovykh dokhodov v ekonomike Rossii // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. 2014. №3. S. 142-158.
2. [http://minfin.ru/ru/press-center/?id\\_4=33117](http://minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117)
3. <http://www.finanz.ru/novosti/birzhevyye-tovary/nalog-na-finansovy-rezultat-dlya-neftyanykh-kompaniy-prichiny-i-posledstviya-1000759643>
4. <http://www.transport-nefti.com/blog/4911/>
5. <http://www.aif.ru/money/market/siluanov-predskazal-snizhenie-cen-na-net>
6. Aguzarova L.A. Novoe v nalogovom zakonodatel'stve Rossiiskoi Federatsii // Audit i finansovy analiz. 2014. №6. S. 9-11.
7. Aguzarova F.S., Kornaeva K.T. Prirodnye resursy Rossiiskoi Federatsii: nalogovy aspekt // Nalogi i nalogoblozhenie. 2015. №8. S. 597-604.

8. Aguzarova L.A. Tendentsii institutsional'noi adaptatsii predprinimatel'skikh struktur // Izvestiya Kabardino-Balkarskogo nauchnogo tsentra RAN. 2009. №1. S. 11-15.
9. Aguzarova F.S. Rossiiskaya nalogovaya sistema: ponyatie, problemy i perspektivy // Nalogi i nalogooblozhenie. 2014. №11. S. 1024-1030.
10. Artemenko D.A., Aguzarova L.A. Soderzhanie i sushchnostnaya spetsifika nalogovogo administrirovaniya // Izvestiya Kabardino-Balkarskogo nauchnogo tsentra RAN. 2010. №2. S. 14-20.
11. Vasil'ev I.V., Karpov V.A. Deofshorizatsiya – strategiya ekonomicheskoi
12. repatriatsii investitsionnykh potokov v Rossiiskuyu Federatsiyu // Natsional'naya bezopasnost' / nota bene. - 2013. - 4. - С. 629 - 635. DOI: 10.7256/2073-8560.2013.4.8992.