

# §7 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ

Палювина А.С., Каширина М.В.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПРИ РАСЧЁТЕ НДС В РФ

**Аннотация.** В статье рассматривается проблема применения понижающих коэффициентов НДС, в частности, при добыче нефти, а также выделены трудности, возникающие при расчёте налога на добычу полезных ископаемых согласно действующим правилам определения понижающих коэффициентов. Особое внимание уделено проблеме экономической целесообразности геологоразведочных работ на новых месторождениях полезных ископаемых. Отмечена необходимость дифференциации налога на добычу полезных ископаемых, однако постоянное реформирование налогового законодательства затрудняет компаниям принятия решений по инвестициям в новые регионы нефтедобычи. Методология исследования основывается на логическом анализе правовых норм налогового законодательства в части налогообложения добычи углеводородов, а также иных общенаучных методах: синтез, дедукция, графический метод. Льготы по НДС стимулируют вовлечение в разработку запасов углеводородов, освоение которых малоэффективно и нерационально при отсутствии стимулов. Авторами представлены предложения по налоговому стимулированию добычи трудноизвлекаемых запасов нефти, а также отражены идеи по совершенствованию налогообложения добычи углеводородов через применение налоговых льгот.

**Ключевые слова:** налогообложение нефтедобычи, понижающие коэффициенты, дифференциация НДС, добывающий сектор, степень выработанности, налоговые льготы, трудноизвлекаемые запасы нефти, геологоразведочные работы, новые месторождения углеводородов, налоговые поступления.

**Abstract.** The article addresses the problem of reducing the use of mineral extraction tax rates, in particular for oil, as well as highlights the difficulty encountered when calculating the mineral extraction tax in accordance with the regulations determining the reduction factors. The necessity of differentiating the tax on extraction of mineral resources was noted, however, continued reforms of the tax law makes

*it difficult to make decisions on companies investing in new regions of oil production. Benefits mineral extraction tax stimulate involvement in the development of hydrocarbon reserves, the development of which is inefficient and impractical in the absence of stimuli. The research methodology is based on logical analysis of legal norms of the tax legislation on the taxation of hydrocarbons as well as other research methods such as synthesis, deduction, and graphical method. The authors have presented proposals for tax incentives stranded oil production as well as reflect the ideas to improve the taxation of hydrocarbon production through the use of tax incentives. Particular attention is paid to the economic viability of exploration work on the new mineral deposits.*

**Key words:** *hard-to-recover reserves, tax exemptions, level of depletion, mining sector, differentiation of MET, reduction factors, oil industry taxation, exploration, new hydrocarbon deposits, tax revenues.*

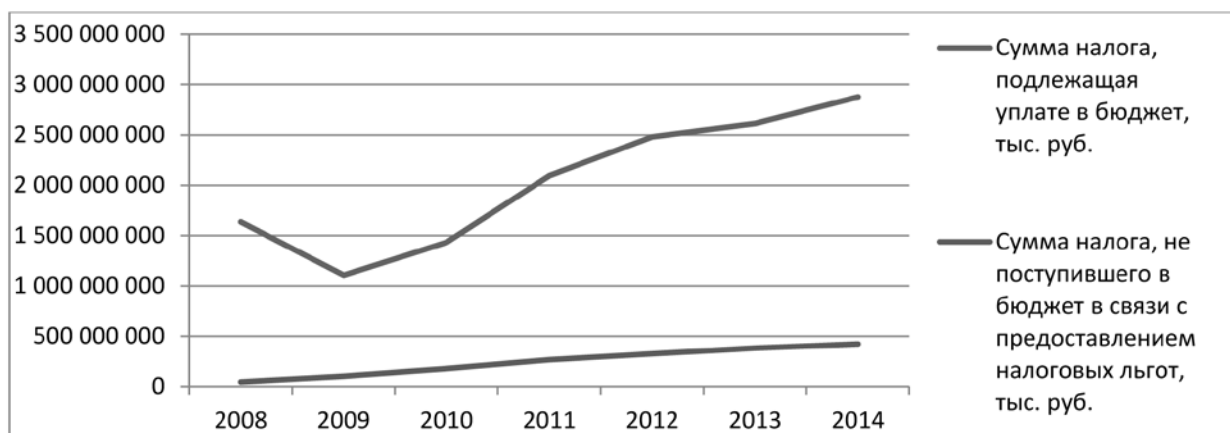
**С** 1 января 2015 г. вступили в силу изменения в НК РФ, касающиеся порядка расчета окончательного размера ставки НДС при добыче нефти, которая теперь рассчитывается следующим образом: налоговую ставку 857 рублей (действует с 1 января до 31 декабря 2016 г.) необходимо умножить на коэффициент Кц, характеризующий динамику мировых цен на нефть, а полученное произведение уменьшить на величину показателя Дм, учитывающего особенности добычи нефти. Для расчета показателя Дм используются показатель Кндпи, который на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. равен 559 руб., и следующие понижающие коэффициенты: Кц (характеризует динамику мировых цен на нефть); Кд (отражает степень сложности добычи нефти); Кдв (учитывает степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья); Кв (выявляет степень выработанности запасов конкретного участка недр); Кз (определяет величину запасов конкретного участка недр); Ккан (характеризует регион добычи и свойства нефти).

Применение понижающих коэффициентов при расчете ставки НДС вызывает спорные вопросы. Так, налогоплательщику необходимо разработать отдельную систему сбора и подготовки нефти до соответствия установленным государственным стандартам, а также решить вопрос точного определения количества добытой из конкретных залежей нефти. Это выступает одним из условий применения понижающего коэффициента, определяющего степень сложности добычи нефти, поскольку законодательство предусматривает ведение пользователем недр раздельного учета добываемой нефти. Для того чтобы выделить нефть, налогообло-

жение которой осуществляется с применением понижающих коэффициентов, необходима специальная измерительная техника, позволяющая как можно более точно определить количество добытой нефти, в том числе, и ту нефть, для которой действует основной режим налогообложения. [1, с. 77]

Применение понижающих коэффициентов в расчёте НДС при добыче нефти подразумевает более дифференцированное налогообложение с учетом многих параметров, таких как незначительные начальные извлекаемые запасы нефти, высокая степень выработанности участков недр, сложность добычи нефти и так далее. Они вводились в целях стимулирования разработки участков недр с учетом существующих условий, а также увеличения темпов разработки дополнительных объемов запасов нефти и поддержки должного уровня конкурентоспособности нефтяных компаний с учетом того, чтобы выпадающий доход бюджета, образованный в результате льготирования, компенсировался ростом добычи нефти в стране.

Тюменская, Баженовская и другие свиты имеют стратегическое значение для развития отечественной нефтяной отрасли и обеспечения ее глобальной конкурентоспособности и устойчивого развития на долгосрочную перспективу. Сложность коллекторно-емкостных свойств свит, их недостаточная изученность требуют применения уникальных технологий и оборудования. Поэтому практика применения понижающих коэффициентов и нулевой ставки НДС в отношении указанных продуктивных отложений обеспечивает пониженную налоговую нагрузку в целях обеспечения экономического интереса нефтяников к данным месторождениям.



Источник: составлен автором.

График 1. НДС: налоговые поступления и налоговые льготы в 2008-2014 гг.

ям, на которых добыча нефти без льгот является нерентабельной.

Как правило, предоставление льгот сопровождается налоговыми недопоступлениями в бюджет. Однако представитель «Сургутнефтегаза» заявляет, что сохранение льготной ставки по НДС для Баженовских, Абалакских, Хадумских и Доманиковых продуктивных отложений обернется для бюджета выгодой в долгосрочной перспективе в результате увеличения добычи нефти и развития нефтяного комплекса в целом. Однако, что касается применения коэффициента К<sub>дв</sub>, определяющего степень выработанности залежей углеводородов, то он равняется нулю при расчёте НДС для добычи из Баженовского, Абалакского, Хадумского и Доманикового месторождений. В целом, компаниям, которые добывают нефть на вышеуказанных территориях, не надо будет платить НДС на протяжении 15 лет. [2]

Более того, как показывает статистика ФНС, темп прироста подлежащего уплате НДС выше, чем темп прироста недопоступлений в бюджет от налоговых льгот по НДС (График 1). В связи с этим, необходимо проработать проблемы, присущие такому институту, как налоговые льготы по НДС, чтобы увеличить его роль в росте налоговых доходов.

Проблема применения К<sub>дв</sub> может возникать в случаях многопластового месторождения. Дело в том, что степень выработанности запасов определяется в целом по всему участку недр, границы которого обозначены в лицензии на

право пользования недрами, а не по отдельным разрабатываемым объектам (залежам, пластам или месторождениям). Этот вывод истекает из того, что согласно лицензии на пользование недрами участок передаётся недропользователю в виде горного отвода, то есть геометризованного блока (письмо ФНС России от 22 мая 2013 г. № ЕД-4-3/9182@).

Отсюда следует, что коэффициент К<sub>дв</sub> становится понижающим не ранее, чем будут выработаны как минимум 80% начальных извлекаемых запасов в сумме по всем отдельным эксплуатационным объектам, входящих в границы конкретного участка недр. Однако технологические решения рассматриваются с экономической точки зрения отдельно по каждому объекту разработки в пределах одного участка недр. В данном случае сопоставлять накопленную добычу нефти по какому-либо эксплуатационному объекту с величиной установленных начальных извлекаемых запасов в общем по всему лицензионному участку не имеет смысла. [3, с. 23]

Стоит также отметить, что коэффициент К<sub>дв</sub> не учитывается при выборе оптимальных технологических решений для месторождений на начальных стадиях освоения, поскольку влияние коэффициента, учитывающего выработанность запасов, на величину конечного результата возникает лишь на конечной стадии эксплуатации месторождения. Поскольку для новых месторождений конечный результат сильно отдалён по времени, то при экономической оценке тех или иных технологических

решений не происходит учёт коэффициента  $K_v$  ещё и потому, что из-за нестабильной рыночной конъюнктуры расчёт показателей на перспективу носит весьма оценочный характер. В связи с этим существует риск, связанный с принятием таких проектных решений на ранних этапах разработки месторождения, которые могут привести к худшим финансовым показателям, чем те показатели, которые могли бы быть достигнуты при изначальном выборе технологического процесса с учётом применения в дальнейшем коэффициента  $K_v$ .

Обратную ситуацию можно наблюдать в случае применения налоговой ставки 0% при добыче сверхвязкой нефти. Тогда налогоплательщик должен иметь в виду следующее. Согласно пп. 9 п. 1 ст. 342 НК РФ налоговая ставка 0% используется при добыче сверхвязкой нефти из участков недр, которые содержат нефть вязкостью 10000 мПа × с и более (в пластовых условиях), при применении прямого метода учета объёма добытой нефти на определённых участках недр. В то же время НК РФ устанавливается необходимость измерения показателя вязкости нефти по конкретным пластам. Соответственно, в случае использования прямого учета объёма добытой нефти налоговая ставка 0% употребляется именно в отношении конкретных пластов нефти. Расчёт вязкости нефти в целом по всем пластам участка недр НК РФ не предусматривает.

Стимулирование геологоразведочных работ возможно не только с помощью понижающих коэффициентов при расчёте НДС, но и путём введения налогового вычета по НДС, размер которого зависит от финансирования геологоразведочных работ на разрабатываемых участках с трудноизвлекаемой нефтью. Вместе с тем подобный налоговый вычет будет целесообразен только в случае действительно эффективного стимулирования поисковых работ, что представляется реальным при разработке рациональной формулы налоговых вычетов, в которой будут чётко определены учитываемые виды разведывательных работ. Необходимость предоставления налоговых льгот видится в потребности увеличения объёмов геологоразведочных работ в натуральном выражении по проведению сейсмо-

разведочных работ и поисково-разведочному бурению. [4, с. 327]

Введение налоговых льгот, зависящих от стоимостных характеристик недропользования, имеет ряд недостатков. К отрицательным последствиям могут привести, например, искусственное увеличение стоимости сервисных услуг, что может способствовать номинальному росту инвестиций при уменьшении объёма работ. Более того, негативное влияние на изменение фактических показателей работ неизбежно оказывает инфляция.

Так или иначе, очевидной становится необходимость предоставления налоговых вычетов по НДС, целью которых будет выступать формирование фонда на осуществление геологоразведочных работ. Данный подход представляется наиболее эффективным для решения задачи стимулирования прироста новых запасов нефти, сохранения годового уровня добычи углеводородов и, в долгосрочном периоде, поступления налогов и обязательных иных платежей в бюджеты от дополнительной добычи. В 2030 году в Восточной Сибири предполагается добыть 72 млн. тонн нефти. Чтобы достичь планируемого объёма годовой добычи, необходимо иметь минимальное количество подготовленных извлекаемых запасов промышленных категорий в размере 2.5 млрд. тонн. В действительности, регион не обладает даже четвертью этих запасов, и это – результат 50 лет геологоразведочных работ. [5, с.11]

Совершенствование налогообложения добычи полезных ископаемых возможно также и посредством налогового стимулирования проведения геологоразведочных работ, что может быть осуществлено путём введения повышающих коэффициентов для расходов по налогу на прибыль организаций. Альтернативным механизмом может выступить применение в НДС налогового вычета в размере расходов на эффективные геологоразведочные работы из суммы исчисленного НДС. [6, с. 129]

Разработку техногенных месторождений минерального сырья с использованием инновационных технологий, которые экономически эффективны, что должно быть доказано и подтверждено государственными органами, воз-

можно стимулировать введением специального налогового режима, а также распространением на подобные производства режима особой экономической зоны. [7, с. 64]

Помимо территориальных понижающих коэффициентов представляется целесообразным введение понижающих коэффициентов для ставки НДС по отношению к отдельному классу месторождений, разработка которых характеризуется увеличенными производственными затратами. К такого рода месторождениям можно отнести мелкие нефтяные месторождения, разработка которых связана с повышенными эксплуатационными и капитальными затратами в расчете на тонну добытой нефти и, как следствие, при действующем налоговом режиме экономически неэффективна.

Стоит отметить, что такие налоговые льготы, в первую очередь, рассчитаны для месторождений, а не для предприятий, однако понижающий коэффициент скорее принесёт выгоду малым нефтяным компаниям, чем крупным фирмам, которые по сей день не разрабатывают месторождения, учтённые у них на балансе. Несомненно, что данные льготы прежде всего нацелены на то, чтобы на проводимых Роснедрами аукционах появились заявители на малые месторождения. На сегодняшний день же, инвесторы, как правило, не стремятся вкладывать средства в месторождения с небольшими запасами нефти, поскольку шансы получить прибыль с подобного месторождения крайне малы. Введение налоговых льгот для НДС положительно сказалось бы на мелких нефтяных компаниях посредством содействия их выходу на докризисный уровень, а также привлечения новых компаний на рынок. Знаменательным этапом в развитии нефтяной отрасли было бы определение на законодательном уровне понятия «малая нефтяная компания» и её правового статуса, ведь такая компания не входит в ВИНК и не имеет собственной переработки нефти.

Налоговые льготы действительно необходимы, так как доля трудноизвлекаемых запасов только возрастает. Льготы по НДС стимулируют вовлечение в разработку запасов, освоение которых малоэффективно при отсутствии сти-

мулов. Однако постоянное реформирование налогового законодательства затрудняет компаниям принятия решений по инвестициям в новые регионы нефтедобычи. Более того, налоговое законодательство не принимает во внимание вопросы газовой отрасли, где остро стоит проблема стимулирования газодобычи на малых месторождениях, отработанных и располагающихся в труднодоступных зонах.

За последние годы были введены важные изменения в области налогового законодательства. Однако последующая дифференциация НДС может натолкнуться на технические трудности. Как показывает опыт, реализация введенных налоговым законодательством льгот на практике оказывается весьма сложной. Например, трудности возникают в связи с необходимостью использовать специальную технику, которая обеспечивает учёт нефти, добываемой в сложных природных условиях.

Так или иначе, снижение налоговой нагрузки посредством введения понижающих коэффициентов без решения других проблем не сможет стимулировать развитие добывающего сектора экономики.

Множество экспертов сходятся во мнении, что всё-таки необходимо продолжать работу по дальнейшей дифференциации НДС. В то же время большие трудности неизбежно возникают при определении признаков, наличие которых даёт право предприятиям применять льготы по НДС, а также существуют технические сложности при реализации преференций.

Более того, внедрение понижающих коэффициентов для расчета НДС существенно усложнило работу контролирующих органов, а у вертикально интегрированных нефтяных компаний возникла необходимость расширить штат сотрудников для оценки стремительно меняющегося законодательства о добыче углеводородного сырья.

Рациональное сочетание интересов недропользователей и государственной налоговой политики составляет основу потенциального инновационного развития топливно-энергетического комплекса. Стабильное налогообложение на длительную перспективу входит в основу потенциального развития любого производства.

**БИБЛИОГРАФИЯ**

1. Каширина М. В., Будкина Е. С. Актуальные вопросы налогообложения нефтяного сектора в России // Инновации и инвестиции – 2015 г. – № 4 – С. 75-81.
2. КонсультантПлюс: Практический комментарий основных изменений налогового законодательства в 2015 году. [Электронный ресурс]-URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_166532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166532/) .(дата обращения: 15.03.16).
3. Янин К.Е., Янина И. В. Оценка НДС при обосновании проектных решений по разработке месторождений с учётом выработанности запасов. // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – 2009 г. – № 8. – С. 22-26.
4. Филатов С. А., Душенко О. О. Направления государственного стимулирования в сфере освоения потенциально трудноизвлекаемой нефти.// В сборнике «Инновации в управлении региональным и отраслевым развитием материалы Всероссийской с международным участием научно-практической конференции», Тюмень, 2014 – С. 324-328.
5. Хафизов Ф.З. Анализ запасов нефти / Ф.З. Хафизов; науч. ред. академик РАН А.Э. Конторович. – 2-е изд., доп. – Тюмень: ТюмГНГУ, 2015. – 360 с.
6. Павлова Л.П., Блошенко Т.А., Понкратов В.В., Юмаев М.М. Теория и практика формирования и администрирования налоговой базы в отраслях минерально-сырьевого комплекса: монография. – М.: Финансовый университет, 2014. – 200 с.
7. Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых: от дифференциации к новой концепции. // Налоговая политика и практика. – 2011 г. – № 11. – С. 60-64.

**REFERENCES (TRANSLITERATED)**

1. Kashirina M. V., Budkina E. S. Aktual'nye voprosy nalogooblozheniya neftyanogo sektora v Rossii // Innovatsii i investitsii – 2015 g. – № 4 – S. 75-81.
2. Konsul'tantPlyus: Prakticheskii kommentarii osnovnykh izmenenii nalogovogo zakonodatel'stva v 2015 godu. [Elektronnyi resurs]-URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_166532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166532/) .(data obrashcheniya: 15.03.16).
3. Yanin K.E., Yanina I. V. Otsenka NDPI pri obosnovanii proektnykh reshenii po razrabotke mestorozhdenii s uchetom vyrabotannosti zapasov. // Problemy ekonomiki i upravleniya neftegazovym kompleksom. – 2009 g. – № 8. – S. 22-26.
4. Filatov S. A., Dushenko O. O. Napravleniya gosudarstvennogo stimulirovaniya v sfere osvoeniya potentsial'no trudnoizvlekaemoi nefti.// V sbornike «Innovatsii v upravlenii regional'nym i otraslevym razvitiem materialy Vserossiiskoi s mezhdunarodnym uchastiem nauchno-prakticheskoi konferentsii», Tyumen', 2014 – S. 324-328.
5. Khafizov F.Z. Analiz zapasov nefti / F.Z. Khafizov; nauch. red. akademik RAN A.E. Kontorovich. – 2-e izd., dop. – Tyumen': TyumGNGU, 2015. – 360 s.
6. Pavlova L.P., Bloshenko T.A., Ponkratov V.V., Yumaev M.M. Teoriya i praktika formirovaniya i administrirovaniya nalogovoi bazy v otraslyakh mineral'no-syr'evogo kompleksa: monografiya. – M.: Finansovyi universitet, 2014. – 200 s.
7. Yumaev M.M. Nalogooblozhenie dobychi poleznykh iskopaemykh: ot differentsiatsii k novoi kontseptsii. // Nalogovaya politika i praktika. – 2011 g. – № 11. – S. 60-64.