

На правах рукописи

Картовенко Ирина Валерьевна

**НАЛОГОВЫЕ РЕГУЛЯТОРЫ НЕФТЯНОГО СЕКТОРА
В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Специальность

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика природопользования)

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Москва – 2009

Работа выполнена на кафедре социально-экономических проблем экономического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова.

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Ирина Владимировна Караваева

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Вячеслав Алексеевич Вашанов
кандидат экономических наук
Алексей Афанасьевич Казанников

Ведущая организация: Московский государственный университет
природообустройства

Защита состоится «___» _____ 2009 г. в 15-00 в аудитории № ____ на заседании Диссертационного совета Д 501.001.08 при Московском государственном университете имени М.В.Ломоносова по адресу: 119991, ГСП-1, г. Москва, Ленинские горы, МГУ, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале Научной библиотеки МГУ имени М.В.Ломоносова.

С авторефератом диссертации можно ознакомиться на сайте факультета:
<http://www.econ.msu.ru>.

Автореферат разослан «___» _____ 2009 г.

Учёный секретарь
Диссертационного совета Д 501.001.08,
кандидат экономических наук, доцент

Р. А. Ромашкин

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Актуальность темы исследования

Россия обладает запасами углеводородов мирового значения: доказанные запасы составляют 60 млн. брр., или 5 % мировых запасов — однако размер потенциальных запасов оценивается гораздо выше — свыше 100 млн. брр.¹ По объемам добычи газа Россия уверенно занимает первое место в мире, по объемам добычи нефти — второе место, уступая лишь Саудовской Аравии. На нефтегазовый сектор приходится значительная часть доходов бюджета, в частности, доля НДС на нефть в налогах и сборах, поступивших в консолидированный бюджет РФ в первом полугодии 2009 г., составила 19,6 %.²

Налогообложение компаний нефтяной отрасли долгое время носило преимущественно фискальный характер. С одной стороны, такая политика была понятна, учитывая высокие мировые цены на нефть и долю нефти, направляемой на экспорт, в общем объеме нефтедобычи (в 2000-2006 гг. — от 45 до 56 %³, в январе-мае 2009 г. — 50,6 %⁴) и общем объеме российского экспорта (в январе-мае 2009 г. — 31,9 %⁵). С другой стороны, она недостаточно учитывала, во-первых, различие геолого-географических, инфраструктурных и прочих условий добычи, а также качество добываемой нефти, во-вторых, тенденции нефтедобычи в последние годы, в частности, снижение темпов её роста и причины этого.

Основными негативными факторами, ограничивающими развитие нефтедобывающего сектора, являются высокая степень износа оборудования, рост себестоимости добычи, ухудшение состояния минерально-сырьевой базы как в качественном, так и в количественном выражении, выборочное извлечение запасов, операционные риски, относительно короткий срок действия лицензий, недостаточность инвестиций в геологоразведку, падение цен на нефть на мировых рынках. Говоря о нефтяном секторе, необходимо также не забывать о

¹ IHS Global Insight Report: Russia (Energy). Oil & Gas: Upstream. Global Insight, 22.06.2009, p. 2.

² Поступление администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему Российской Федерации, включая государственные внебюджетные фонды за январь-июнь 2008-2009 гг. ФНС РФ.

³ Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов. Минфин РФ. 15.05.2008. С. 10-11.

⁴ О состоянии рынка нефти в январе-мае 2009 года. Федеральная служба государственной статистики.

⁵ Там же.

таких вопросах как рациональное природопользование и роль нефтяного комплекса в обеспечении социально-экономического развития преимущественно моноотраслевых нефтедобывающих регионов.

Сложность состоит в том, чтобы разработать такой режим налогообложения нефтедобывающих компаний, который, с одной стороны, отвечал бы интересам государства и общества, с другой стороны, способствовал бы развитию отрасли. При этом рассмотрение проблем налогообложения в нефтедобывающем секторе невозможно без анализа вопросов, связанных с формированием природной ренты, которая составляет значительную часть доходов нефтедобывающих компаний.

В последние годы в связи с высоким уровнем цен на нефть (вплоть до начала их снижения во второй половине 2008 г.) наблюдается высокий интерес к теме налогообложения компаний нефтяной отрасли, в особенности к изъятию через налоговую систему ренты составляющей доходов нефтяных компаний. Выражаемые среди экономистов представления о природной ренте зачастую основаны на опыте эксплуатации таких возобновляемых природных ресурсов как земельные, водные, лесные и прочие природные ресурсы. Слабость такого подхода, однако, состоит в том, что он не учитывает специфику деятельности нефтедобывающих компаний: особенности их инвестиционного цикла, повышенную рискованность осуществления геологоразведочных работ, обязательное лицензирование, большие объёмы капитальных вложений.

В связи с этим приобретает особое значение разработка научного подхода к вопросам налогообложения компаний нефтедобывающего сектора, который бы учитывал особенности инвестиционного цикла нефтедобывающих компаний, меняющиеся условия их деятельности, в частности волатильность цен на нефть, и разную степень её экспортной направленности, зарубежный опыт в этой области, требования рационального природопользования.

Цели и задачи исследования

Целью диссертации является анализ существующих налоговых регуляторов деятельности компаний нефтедобывающего сектора и разработка предложений по их совершенствованию.

Исходя из поставленной цели сформулированы следующие задачи исследования:

- изучить теоретические подходы к налогообложению недропользователей, в частности, основанные на рентной природе доходов в нефтедобывающем секторе,

- определить нормативные и правовые основы формирования системы налогообложения добывающих отраслей,

- проанализировать мировой и отечественный опыт налогообложения нефтедобывающих компаний,

- оценить возможность практической оценки рентной составляющей доходов в нефтедобывающем секторе,

- проанализировать состояние нефтедобывающего комплекса с целью определения текущих отраслевых проблем, а также рассмотреть проблемы соответствия налоговой системы задачам развития нефтедобывающего сектора,

- разработать и обосновать предложения по совершенствованию налоговых регуляторов в нефтедобывающем секторе.

Объект исследования

Объект диссертационного исследования определён автором как налогообложение рентной составляющей доходов нефтяной отрасли.

Предмет исследования

Предметом диссертационного исследования являются отечественная и зарубежная практика налогообложения нефтедобычи на протяжении последнего десятилетия XX в. – первого десятилетия XXI в.

Теоретическая основа исследования

Теоретической основой диссертационного исследования послужили научные труды зарубежных экономистов XVIII-XX вв. А. Смита, Дж. Андерсона, Т. Мальтуса, Д. Рикардо, К. Маркса, А. Маршалла, У. С. Джевонса, Дж. Милля, В. Парето. Вопросами ренты и рентного налогообложения среди российских учёных занимались Л. В. Канторович, С. Д. Черёмушкин, С. Г. Струмилин, В. К. Шкатов. Среди современных российских учёных, занимающихся теоретическими и практическими проблемами ренты, стоит отметить Л. И. Абалкина, В. В. Ивантера,

В. И. Данилова-Данильяна. Вклад в развитие современных представлений об экономической категории ренты и рентном налогообложении с учётом специфики деятельности нефтедобывающих компаний внесли работы С. А. Андриюшина, В. А. Волконского, С. А. Кимельмана, А. Г. Коржубаева, А. И. Кузовкина, Л. Н. Лыковой, О. Е. Медведевой, А. Ф. Мудрецова, Ю. В. Синяка.

Автор также опирался в своих исследованиях на анализ различных систем налогообложения нефтедобывающих компаний в соответствии с правовыми основами недропользования, в том числе международного опыта, осуществлённый в работах Д. Джонстона, Б. Д. Клюкина, Г. Выгона, М. А. Субботина. Существенную роль в развитии темы диссертационного исследования сыграло изучение влияния последних изменений в налогообложении на деятельность компаний нефтедобывающего сектора в работах С. Баткибекова, О. Б. Березинской, Е. Т. Гурвича, А. А. Конопляника, статьях сотрудников Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ, материалах инвестиционных, финансовых и исследовательских компаний «Тройка диалог», «Велес-Капитал», «Баррель», UniCredit Aton, IHS Global Insight.

Методологическая основа исследования

В процессе работы автором использовались сравнительный и статистический анализ, метод экспертных оценок в сочетании с эволюционным подходом, что позволило проследить развитие теоретических взглядов на фискально-регулирующую роль налогообложения недропользования в сопоставлении с изменением конкретных механизмов изъятия природной ренты в сфере нефтедобычи на протяжении 1990-х гг. – первого десятилетия XXI в.

В числе информационных источников исследования использовались научные источники в виде данных и сведений из книг, журнальных статей, материалов научных конференций, статистические источники в виде отечественных и зарубежных статистических материалов, исследования аналитических центров и лабораторий, консалтинговых компаний, в том числе размещённые в сети Интернет, нормативные акты.

Научная новизна исследования

По специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика природопользования):

- Определены условия возникновения и составляющие ренты, возникающие при недропользовании, в современных условиях, то есть в условиях роста дифференциации месторождений по их геолого-географическим и экономическим характеристикам, что связано с ростом себестоимости добычи в старых нефтегазоносных районах и развитием нефтедобычи в новых районах, свободной торговли нефтью на мировом рынке и увеличения волатильности цен на неё, различия технологий, применяемых нефтедобывающими компаниями, значительного государственного регулирования отрасли. Обоснован подход, согласно которому величину ренты следует определять за весь период разработки месторождения в целом с учётом себестоимости, рациональной технологии добычи и нормальной прибыли добывающей компании.

- Выявлены основные принципы, на которых в современной рыночной экономике базируется система рентного налогообложения добывающих отраслей: тесная связь с положениями горного законодательства, направленность на изъятие природной ренты, учёт геолого-географических условий добычи и характеристик самого полезного ископаемого, сочетание общих и специальных налогов⁶.

- Установлены факторы, определяющие состав налогов и сборов, которые исчисляют и уплачивают компании-недропользователи, а также их ставки и их дифференциацию. Разработана классификация налоговых методов изъятия природной ренты, в основу которой положены следующие факторы: направленность платежей на изъятие природной ренты либо на поддержание существующей системы управления природопользованием, общий либо специальный характер платежей, единовременный либо регулярный характер их осуществления, установление государством в одностороннем порядке либо в результате переговоров с компанией-недропользователем.

⁶ Под специальным, или специфическим, налогообложением автор понимает набор налогов и сборов, характерных именно для данной отрасли.

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- Определена функциональная направленность государственной налоговой политики в сфере регулирования недропользования: изъятие природной ренты, стимулирование более полного использования недр, освоение новых участков недр.

Показано, что в России в настоящее время происходит переход от реализации фискальной функции налогообложения нефтедобычи, при которой методы налогообложения в большей степени направлены на пополнение доходов бюджета, к регулирующей, означающей направленность налоговых инструментов на развитие отрасли и стимулирование инвестиционно-предпринимательской активности составляющих её компаний.

- Сформулированы основные направления налогового регулирования деятельности российских нефтедобывающих компаний и ограничения, которые должны при этом выполняться. Предложены изменения в порядке налогообложения нефтедобывающих компаний, а также механизмы практической реализации части из них. Данные предложения включают следующие:

- замена привязки размера НДС к динамике мировых цен на нефть на привязку к нормативным ценам, отражающим уровень внутренних цен на нефть,
- разработка критериев отнесения месторождений к мелким и введение понижающего коэффициента при расчёте НДС для таких месторождений,
- законодательное закрепление формулы расчёта экспортной пошлины на сырую нефть на основании более короткого периода мониторинга котировок мировых цен на нефть.

Практическая значимость исследования

Полученные в ходе диссертационного исследования результаты представляют собой составную часть концепции налогового регулирования деятельности предприятий нефтедобывающего комплекса. Выводы и предложения, содержащиеся в данной работе, могут быть использованы при разработке направлений налоговой политики в России. Материалы работы могут использоваться при подготовке лекционных курсов, учебных программ и методических материалов для соответствующих учебных заведений, например, в

преподавании курсов «Налоговые системы зарубежных стран», «Налоговая система России», «История экономических учений».

Апробация результатов исследования

По материалам диссертации автором опубликованы четыре статьи общим объёмом 3,5 п. л.

Структура работы

Структура и содержание диссертации обусловлены целью и задачами данного диссертационного исследования. Работа содержит 130 страниц основного текста. Библиография включает 148 наименований. Структура работы представлена ниже.

Введение

Глава 1. Теоретическое обоснование основных направлений налогового регулирования недропользования

1.1. Формирование теоретических подходов к налогообложению недропользования

1.2. Современные взгляды на проблемы ренты в нефтяной отрасли в исследованиях российских экономистов

Глава 2. Перспективные направления развития практики налогового регулирования рационального недропользования

2.1. Нормативные и правовые основы формирования системы рентного налогообложения добывающих отраслей

2.2. Перспективные направления развития мировой практики налогообложения нефтедобывающей отрасли

Глава 3. Налоговые регуляторы реструктуризации нефтедобывающей отрасли РФ

3.1. Особенности налогообложения добычи нефти в РФ

3.2. Трансформация налогообложения нефтедобычи в РФ за последние два десятилетия

3.3. Основные направления совершенствования налогообложения нефтедобывающей отрасли РФ

Заключение

Библиография

Приложение

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Теоретическое обоснование основных направлений налогового регулирования недропользования

В последние годы вопросы природной ренты также широко обсуждаются в России, особенно применительно к нефте- и газодобывающим компаниям, на которые приходится значительная доля доходов бюджета и экспортных доходов страны. Уже сложились разные позиции во взглядах российских экономистов по таким вопросам как возможность выделения ренты из прибыли, её разновидности, количественная оценка в настоящий момент и в долгосрочном периоде, возникающие при этом сложности и некоторым другим. Для изучения данных вопросов автором диссертации были проанализированы индивидуальные, коллективные работы по теории ренты, материалы круглых столов.

Автором исследуются *основные теоретические положения оценки земли и других природных ресурсов*, разработанные экономистами классической школы в XVIII в., когда А. Смитом, Дж. Андерсоном были сформулированы понятие и условия возникновения земельной ренты, развивавшиеся впоследствии Д. Рикардо, И. Г. фон Тюненом, А. Вебером, Дж. Ст. Миллем и другими. Основными условиями образования природной ренты являются качественная неоднородность природных ресурсов и их ограниченность. К. Маркс в «Капитале» обратил внимание, что рента может возникать при эксплуатации не только земли, но и других природных ресурсов, а также выделил абсолютную и дифференциальную ренту.

В рамках первой главы диссертации рассматриваются также *исследования ренты*, активно проводившиеся с конца 1950-х гг. и своим развитием обязаны работам Л. В. Канторовича, С. Д. Черёмушкина, С. Г. Струмилина, В. К. Шкатова и др. При этом автор исследует как теоретические концепции, так и ситуации, сложившиеся с применением рентной теории на практике: для выравнивания экономических условий использования земель и природных ресурсов в разных природно-климатических зонах, для стоимостной оценки земель и иных природных ресурсов для определения ущерба, причиняемого им хозяйственной деятельностью, для выравнивания условий деятельности

нефтегазодобывающих предприятий. ЦЭМИ РАН была разработана методика сравнительной экономической оценки важнейших видов природных ресурсов.

Современные российские экономисты в большинстве своём являются сторонниками классической теории ренты, в частности Р. С. Гринберг, В. А. Волконский, А. И. Кузовкин, А. Ф. Мудрецов, Ю. В. Синяк, А. П. Куликов и др., а сама рента рассматривается ими в первую очередь как доход государства от принадлежащих ему природных ресурсов. Также отмечается, что изъятие ренты важно как инструмент выравнивания рентабельности в разных отраслях и финансового положения самих добывающих отраслей. Имеются и другие взгляды на теорию ренты.

Так, другая группа экономистов, к которой можно отнести А. С. Андрюшина, В. В. Ивантера, С. А. Кимельмана, А. Г. Коржубаева, рассматривает ренту на микроуровне и считает, что величина её изъятия в пользу государства должна быть такой, чтобы обеспечить компаниям возможность расширенного воспроизводства. Сопоставление месторождений и определение величины ренты для каждого из них, по их мнению, следует проводить не в рамках одной страны, а между странами, поскольку значительная часть добытых природных ресурсов экспортируется. А. С. Андрюшин и С. А. Кимельман также обращают внимание на важность разделения понятий «горная рента», «ценовая рента» и «имущественная рента». Горная рента является разновидностью природной ренты, образующейся в недропользовании, в частности, при добыче нефти. Ценовая рента есть некоторый остаточный доход, превышающий горную ренту за счёт разницы между мировыми ценами на нефть и ценами на внутреннем рынке при поставке нефти на независимые нефтеперерабатывающие заводы, а также наличия различных экспортных льгот, в частности, нулевой ставки НДС. Имущественная рента — вид ренты, обеспечивающий возврат собственнику ранее затраченных им средств на приобретение или создание данного имущественного объекта собственности.

При рассмотрении деятельности недропользователей как предприятий, непосредственно занимающихся разработкой природных ресурсов, наряду с фискальными и регулирующими аспектами налогообложения их деятельности, поднимается вопрос рационального природопользования (например,

В. И. Данилов-Данильян), в стимулировании которого и заключается главная функция платежей за использование природных ресурсов.

Многими российскими экономистами признаётся сложность разделения ренты и нормальной прибыли. При этом одни экономисты считают, что рассчитать величину ренты с приемлемой точностью не возможно, другие предлагают способы такого расчёта.

Помимо указанных выше вопросов не менее важным, по мнению ряда экономистов (Р. С. Гринберг, В. В. Ивантер и др.), является проблема эффективного расходования полученных средств, до решения которой в принципе нет необходимости аккумулировать природную ренту.

С точки зрения автора, при рассмотрении ренты как составляющей прибыли компаний, связанных с использованием природных ресурсов, (отвлекаясь от вопросов её изъятия и перераспределения) более обоснованным является микроэкономический подход. Применительно к добывающим компаниям, в частности занимающимся разработкой нефти и газа, можно определить *приблизительную* величину ренты, причём рассчитывать её следует как величину дохода, уменьшенного на себестоимость и нормальную прибыль, за весь период разработки месторождения в целом. Под нормальной прибылью автор понимает такую величину прибыли, которая обеспечивает как минимум простое воспроизводство. Себестоимость производства, используемая при расчёте величины природной ренты, должна определяться исходя из рациональной технологии добычи. Такой подход призван обеспечить не только экономическую эффективность разработки месторождения, но и его разумное использование с точки зрения природопользования. Что касается выделения отдельных видов ренты (технологической, транспортной, межрегиональной и других), такой анализ имеет смысл для определения факторов, обуславливающих возникновение ренты и влияющих на её величину, и должен носить скорее качественный, чем количественный характер.

2. Нормативные и правовые подходы к формированию системы рентного налогообложения добывающих отраслей

В сфере недропользования положения налогового законодательства тесно связаны с положениями горного законодательства. Основными системами, в

рамках которых осуществляется доступ к полезным ископаемым и происходит извлечение государством доходов от их эксплуатации, являются концессионная и контрактная (договорная). При концессионной системе предоставление права пользования участками недр осуществляется на основании государственного разрешения, оформляемого в виде лицензий, патентов, свидетельств или других аналогичных документов. В этом случае право собственности на добытые полезные ископаемые полностью принадлежит компании-концессионеру. При контрактной системе предоставление права пользования недрами осуществляется путём заключения договоров между государством и инвестором, которые в основном лежат в сфере гражданского права.

На практике в чистом виде концессионная и контрактная системы в настоящее время практически не существуют, во многих странах существующая система представляет собой их комбинацию (см. рис. 1). Так, предоставление недр в пользование для целей поиска и разведки полезных ископаемых может осуществляться на основе разрешений, а добыча — на договорной основе.

Системы предоставления доступа к недрами и извлечения государством доходов от их эксплуатации

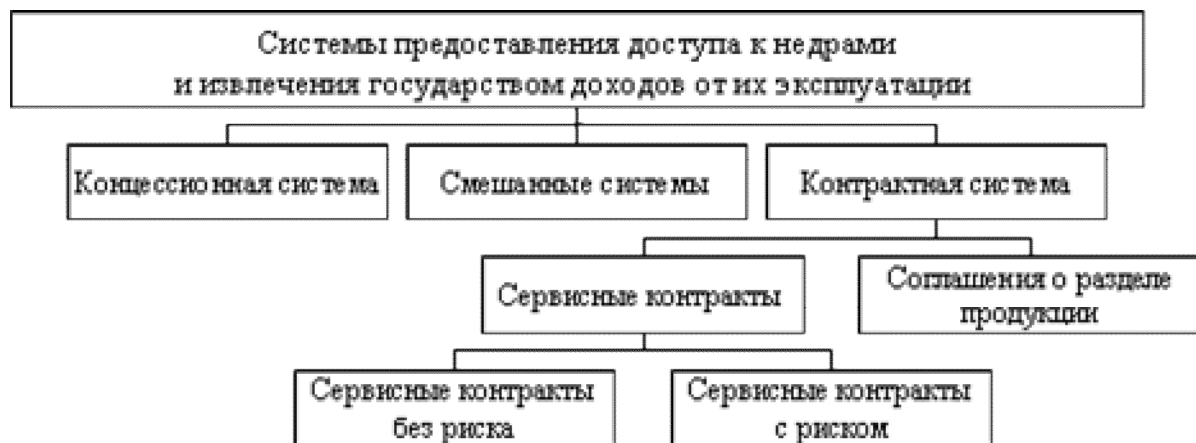


Рис. 1.

В развитых странах законодательные акты о плате за недра в основном входят в состав горного законодательства. Их нормы являются нормами горного права, а не входят в состав общего налогового законодательства. Обязательные платежи, взимаемые государством за пользование недрами, чаще всего представляют собой прямые или косвенные налоги либо особые целевые платежи.

Система платежей за пользование недрами весьма различается от страны к стране и зависит от формы государственного устройства, собственности на недра, существующей системы прямых и косвенных налогов. Анализ зарубежных налоговых инструментов показывает, что существует *два основных типа платежей*: платежи за природные ресурсы, предназначенные для перераспределения (изъятия) ренты, и платежи, направленные на поддержание существующей системы управления природопользованием. Наиболее *типичными платежами*, осуществляемыми компаниями-недропользователями, являются следующие:

- ренталс, или арендная плата за пользование участком недр, размер которой не зависит от объёма добычи или прибыльности реализации добытого полезного ископаемого, что даёт возможность собственнику земли (обычно это государство) получать систематический доход с момента заключения соглашения;

- роялти, или плата за право пользования недрами, устанавливаемая пропорционально объёму или стоимости добытого полезного ископаемого. Роялти могут выплачиваться деньгами или продукцией;

- бонусы, выплата которых обычно приурочена к определённым этапам деятельности компании (выполнения контракта). Выплата бонусов в ряде стран закреплена в законодательном порядке, но чаще количество и размер бонусов являются предметом переговоров между государством и компанией;

- лицензионные платежи;

- налог на нефтяной доход/дополнительный платёж. Название и конкретное содержание налога варьируются от страны к стране. Также может применяться повышенная ставка корпоративного налога;

- платежи при СРП.

Помимо указанных платежей также могут применяться отчисления на охрану и восстановление недр, экспортная пошлина, земельный налог и др. Решающим фактором в выборе той или иной системы являются страновые особенности (геолого-географические характеристики запасов, степень их разведанности, роль государства, собственность на минеральные ресурсы, размер участков месторождений и др.).

3. Перспективные направления развития мировой практики налогообложения нефтедобывающей отрасли

Гражданско-правовые и фискальные условия недропользования значительно различаются от страны к стране. В работе рассмотрены фискальные условия нефтедобычи в трёх группах стран: развитых, развивающихся и странах постсоветского пространства – и проведён их сравнительных анализ.

В Великобритании в основном действует лицензионная система (лицензии выдаются по результатам открытых конкурсов), а аукционы не получили широкого распространения. Специфические для нефтедобычи налоги складываются из налога на нефтяной доход (PRT — petroleum revenue tax), «замкнутого» корпоративного налога (RFCT — ring fence corporation tax) и дополнительного платежа (supplementary charge).

Налог на нефтяной доход взимается по ставке 50 %. Налоговая база определяется отдельно по каждому участку. В 1993 г. он был отменён для участков, разработка которых началась начиная с этой даты, но продолжает действовать для остальных участков. Налог на нефтяной доход уменьшает базу корпоративного налога и дополнительного платежа. Корпоративный налог взимается в соответствии с прогрессивной шкалой ставок, базовая ставка для доходов, полученных от добычи нефти, составляет 30 %. При этом компания не может уменьшить прибыль от нефтедобычи на величину убытка, полученного ей по другим видам деятельности. Дополнительный сбор введён в 2002 г. со ставкой 10 % для всех участков, которая была поднята до 20 % с января 2006 г. Налоговая база для дополнительного сбора является практически такой же, что и для корпоративного налога.

Помимо указанных налогов и сборов до 2003 г. нефтедобывающие компании платили также роялти, ставка которых составляла 12,5 %. В 1975–1988 гг. существенную роль играла Британская национальная нефтяная корпорация (British National Oil Corporation (BNOC)), впоследствии Britoil, приобретённая затем British Petroleum.

В Норвегии отношения недропользования регулируются через систему лицензирования. Основу налогообложения нефтедобычи составляют корпоративный налог и специальный налог, базой для каждого из которых

является прибыль от добычи нефти. Налоговая база определяется в совокупности по всем участкам, разрабатываемым данной компанией. Ставка корпоративного налога составляет 28 %, специального налога — 50 %. Налоговая база рассчитывается на основе нормальных цен. Нормальной ценой считается справочная рыночная цена на норвежскую сырую нефть, которая должна соответствовать цене, по которой нефть могла бы быть продана между независимыми контрагентами на свободном рынке. До 2006 г. также применялись роялти ставка которых составляла от 8 % до 16 %.

К основным способам извлечения государством доходов от разработки нефтяных месторождений помимо налогообложения частных компаний также следует отнести

- прямые доходы от государственной собственности в нефтедобывающих компаниях, нефтепроводах и иных мощностях, связанных с разработкой месторождений на континентальном шельфе Норвегии (SDFI — State's Direct Financial Interest). Данная система действует с 1985 г. Компанией, на которую возложена обязанность по реализации части добываемой нефти, принадлежащей государству, является StatoilHydro;

- дивиденды от участия государства в компании StatoilHydro (за 2008 г. — 18 млрд. норвежских крон, за первое полугодие 2009 г. — 15,3 млрд. норвежских крон, или около US\$3 млрд. и US\$2,5 млрд. соответственно)⁷.

В Казахстане существуют два вида контрактов на недропользование: контракт, включающий в себя налог на сверхприбыль (НСП), определяемый в налоговом законодательстве как модель 1 налогового режима, и соглашение о разделе продукции (СРП), определяемое в налоговом законодательстве как модель 2 налогового режима. Каждый из указанных режимов определяет набор подлежащих уплате налогов и сборов, среди которых бонусы, роялти, НСП, доля государства в продукции, дополнительный платёж по СРП, рентный налог на экспортируемую сырую нефть и газовый конденсат, акциз на сырую нефть и газовый конденсат и другие.

Роялти могут уплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме. Ставка зависит от объёма накопленной добычи, включая газовый конденсат, и

⁷ StatoilHydro. Financial Statements and Review. 2nd quarter 2009. P. 21.
<http://www.statoilhydro.com/en/InvestorCentre/QuarterlyResults/Pages/default.aspx>; расчёты автора.

составляет от 2 до 6 %. НСП начинается применяться после того, как отношение накопленных доходов к накопленным расходам начинает превышать 1,2, и в зависимости от указанного соотношения взимается по ставке от 0 до 60 %. Налоговая база исчисляется как чистая прибыль после уплаты корпоративного налога. НСП уплачивается отдельно по каждому контракту. НСП работает таким образом, чтобы накопленная рентабельность не превышала 20 %.

Доля компенсационной продукции при СРП не должна превышать 75 % до достижения окупаемости и 50 % в последующем. Дополнительный платёж обеспечивает долю государства в СРП не менее установленного минимума. До достижения окупаемости проекта минимальная доля государства составляет 5-10 % от объёма добытой продукции, а в последующем — 40 %.

В результате приведённого анализа автором отмечено, что развитые и развивающиеся страны используют сходные налоговые инструменты применительно к нефтедобыче. При этом для развивающихся стран более характерно использование СРП как одного из фискально-правовых режимов при добыче нефти, что объясняется недостатком собственных экономических или технических средств для развития добывающего производства либо желанием привлечь дополнительные иностранные инвестиции в эту отрасль за счёт обеспечения стабильного налогового режима путём заключения соглашения между государством и инвестором. В развитых странах более распространено налогообложение нефтедобычи в виде роялти и (или) отдельного налога, причём в последнее время существует тенденция к отказу от использования роялти и переходу к прогрессивному или пропорциональному налогообложению (например, в Великобритании и Норвегии).

4. Трансформационные аспекты налогообложения нефтедобывающих компаний в РФ

В целом деятельность компаний, занимающихся добычей и переработкой нефти, является высокоприбыльной. Автор отмечает, что компании этой отрасли, так же как и других отраслей, сталкиваются с определёнными сложностями, характерными именно для данной отрасли, среди которых стоит отметить

- рост себестоимости добываемой нефти в связи с инфляцией зарплат, вызванной нехваткой квалифицированного персонала, удорожанием услуг сервисных компаний и оборудования, увеличением расходов на ремонт, повышением нефтеотдачи пластов, энергообеспечением и закупку материалов,
- снижение объёмов добычи в связи с истощением старых месторождений и сокращением расходов на геологоразведку,
- операционные риски, в том числе тяжёлые погодные условия в местах добычи, штормовая погода в портах и их замерзание, высокий износ оборудования, кража нефти из трубопроводов, высокие геологические риски,
- относительно короткий срок действия лицензии (для лицензий, получаемых в бесконкурсном порядке, составляет 5-8 лет), непрозрачная и/или сложная процедура их получения, высокий уровень конкуренции между претендентами, значительные временные рамки, необходимые для получения лицензии,
- проблемы малых и средних нефтедобывающих компаний (сложная минерально-сырьевая база, а именно тяжёлые и высоковыработанные месторождения, рост тарифов естественных монополий, практически недоступность рынка кредитования).

Как и в других отраслях, компании, занимающиеся нефтедобычей, уплачивают *налоги и сборы*, характерные как для общего налогового режима, так и для данной отрасли. К первым относятся налог на прибыль, НДС, налог на имущество, НДФЛ, ЕСН и др., ко вторым — налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), экспортные пошлины, платежи при пользовании недрами, специальные платежи при СРП.

Существующая ныне система налогообложения нефтедобывающих компаний сложилась не сразу. *После распада СССР* нефтедобывающие предприятия платили следующие специфические налоги (помимо общих): отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (10 % от выручки), акциз на нефть (первоначально была предусмотрена дифференциация ставок, затем ставка была унифицирована), вывозную таможенную пошлину на нефть.

Экспортные пошлины, отменённые в 1996 г. под давлением МВФ, были введены весной 1999 г., поскольку бюджет страны нуждался в дополнительных

поступлениях после дефолта 1998 г. Одновременно происходило ужесточение администрирования действующих налогов.

В 2002 г. был жёстко определён порядок расчёта и вступления в силу ставок экспортных пошлин на нефть, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть были заменены на НДС, величина которого в отличие от заменённых им налогов и сборов не зависит от фактических цен реализации.

Кроме того, в 2002 г. был изменён порядок налогообложения прибыли. Ставка налога на прибыль была снижена с 35 % до 24 %, однако предприятия утратили возможность получения инвестиционной льготы. В результате в 2002 г. платежи нефтяного комплекса в бюджет выросли до \$19,7 млрд. (\$16,3 млрд. годом ранее), а увеличение налогового бремени впервые заметно отразилось на динамике его инвестиций в основной капитал: инвестиции, увеличивавшиеся с 2000 г. (1999 г. — \$2,5 млрд., 2000 г. — \$5,5 млрд., 2001 г. — \$7,8 млрд.), сократились до \$7,4 млрд.⁸

Весной 2004 г. произошло очередное увеличение размера ставок экспортных пошлин и НДС, в результате чего по итогам 2004 г. налоговое бремя нефтяного комплекса выросло до \$45 млрд., налоговая нагрузка составила 62,5 % прибыли до налогообложения.⁹

Сложившаяся налоговая система в силу плоской шкалы НДС не стимулировала ни инвестиции в разработку новых месторождений, ни рациональное природопользование.

С 2007 г. вступили в силу изменения в правила исчисления НДС, касающиеся коэффициента выработанности, применения льгот при добыче сверхвязкой нефти и др. По оценкам аналитиков, финансовая выгода компаний, прежде всего ОАО «НК "Роснефть"», ОАО «НК "ЛУКОЙЛ"» и ОАО «Татнефть», от изменений в порядке исчисления НДС является довольно значительной.

Интересно, что предложения по дифференциации «налогообложения в зависимости от источника нефти и трудности её добычи» были внесены ещё в

⁸ Березинская О. Б. Несмотря на рекордные мировые цены, добыча российской нефти замедляет свой рост // Аналитическая лаборатория «Веди», 2005. http://www.vedi.ru/industry/ind0405_r.html.

⁹ Там же.

1997 г. в заключении на проект Налогового кодекса РФ. Помимо дифференциации в заключении также предлагались такие меры как льгота на «истощение недр» и вычет на «неосязаемые расходы на бурение и разведку», стимулирующие поиск и добычу нефти и газа.¹⁰

В 2008 г. в среднем посредством налогов государство забирало у нефтяных компаний до 70 % прибыли (больше из добывающего сегмента, меньше из переработки и сбыта), тогда как у крупнейших мировых компаний отрасли налоговая нагрузка составляла в среднем 45 % прибыли.¹¹

С 2009 г. цена отсечения в формуле коэффициента Кц, используемого при расчёте НДС, была повышена с \$9 до \$15 за баррель. Также расширен перечень участков недр, при добыче нефти на которых возможно применение ставки 0 % по НДС.

Таким образом, в настоящее время действует следующий порядок исчисления НДС. В отношении углеводородов применяются следующие налоговые ставки: 17,5 % для газового конденсата, 147 рублей за 1 000 кубических метров горючего природного газа, 419 руб.*Кц*Кв для нефти, 0 % (0 рублей) для попутного газа и нефти при выполнении определённых условий. Коэффициент Кц в формуле расчёта ставки НДС для нефти характеризует динамику мировых цен на нефть, коэффициент Кв — степень выработанности запасов конкретного месторождения. Ставка НДС 0 % может применяться налогоплательщиком в трёх случаях: 1) добыча в пределах нормативов потерь, 2) добыча сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа*с, 3) при разработке новых месторождений, расположенных в отдельных регионах.

Особым режимом недропользования является режим СПП, отношения в рамках которого регулируются Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и главой 26.4 Налогового кодекса РФ

¹⁰ Абалкин Л. И. Заключение по Налоговому кодексу // Проекты федерального бюджета на 1998 год и налогового кодекса: анализ и оценки. Аналитический вестник Информационно-аналитического управления Совета Федерации Федерального собрания РФ. Москва, 1997, №17(62) сентябрь, с. 61-76.

¹¹ Нефтегазовый сектор: первый в очереди на улучшение ситуации. UniCredit Aton. Sector Report. Нефть и газ. Россия. 28.11.2008. С. 14.

«Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».¹²

Отдельного внимания заслуживает анализ влияния *экспортных пошлин* на нефть на деятельность нефтедобывающих компаний. Ставки экспортной пошлины на сырую нефть в соответствии с п. 4 ст. 3 Закона РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» устанавливаются Правительством РФ с учетом средней цены на нефть сырую марки Urals на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском). Период мониторинга цен и срок действия ставок составляет один месяц.

Поскольку фактически в текущем периоде компании исчисляют и уплачивают экспортную пошлину, рассчитанную на основании данных о цене за предыдущий период, периодически возникает ситуация, когда при снижении цены на нефть действует ставка экспортной пошлины, рассчитанная для предыдущей более высокой цены. Возможна и обратная ситуация. С уменьшением с конца 2008 г. периода мониторинга, на основании которого рассчитывается ставка экспортной пошлины, с двух месяцев до одного месяца, описанный эффект стал менее выраженным.

Автор делает вывод, что в настоящее время происходит переход от реализации фискальной функции налогообложения нефтедобычи, при которой методы налогообложения в большей степени направлены на пополнение доходов бюджета, к регулирующей, означающей направленность налоговых инструментов на развитие отрасли и стимулирование инвестиционно-предпринимательской активности составляющих её компаний.

5. Перспективные направления реформирования налогообложения нефтедобывающей отрасли РФ

В последнее время всё чаще стали появляться исследования различных мировых агентств и мнения отдельных экспертов о том, что, возможно, в настоящее время Россия находится на пике нефтедобычи, и в дальнейшем её объёмы будут снижаться. Основными причинами этого являются

¹² В связи с наличием особых условий, при которых может применяться режим СРП, и небольшим числом действующих СРП, данный режим подробно в работе не анализировался.

- истощение нефтяных месторождений, эксплуатируемых уже много лет (некоторых месторождений — несколько десятков лет),

- высокая степень износа основных активов нефтяного комплекса: в нефтедобыче оборудование амортизировано более чем 50 %, в нефтепереработке — более чем на 80 %¹³,

- низкий коэффициент извлечения нефти (КИН): российские компании извлекают лишь 30-35 % разведанных запасов, в мире же этот показатель составляет 40-50 %, ¹⁴

- недостаточный уровень инвестиций в геологоразведку: в предыдущие годы нефтяные компании поддерживали уровень добычи за счёт исследований месторождений ещё советского период; сейчас же этот ресурс почти истощён, и для пополнения доказанных запасов компаниям необходимо делать новые исследования,

- падение мировых цен на нефть во второй половине 2008 г.

Осенью 2008 г. пересмотром своих планов по капитальным вложениям на 2009 и последующие годы в сторону их сокращения занимались практически все крупные нефтяные компании.¹⁵ Хотя эксперты и прогнозируют постепенное повышение цен на нефть, последние будут значительно ниже предыдущих ожиданий нефтедобывающих компаний.

С учётом объёмов остаточных разведанных запасов нефти и газа, а также сложившихся за последние годы тенденций по приросту запасов и их качеству, объёмам ежегодной добычи, её себестоимости, можно ожидать, что интенсивная эксплуатация действующих гигантских и крупных месторождений, прежде всего Западной Сибири и Ненецкого автономного округа, приведёт к существенному ухудшению структуры запасов нефти и, как результат, истощению экономически рентабельных запасов. Истощение нефтяных запасов в Западной Сибири будет приводить к росту доли добычи сверхвязкой нефти, а также к

¹³ Стратегические природные ресурсы: проекты и схемы освоения. Круглый стол Совета Федерации. Москва, 2005, с. 88.

¹⁴ Современные добычные проекты российских компаний // ИК «Баррель», 19.09.2007. <http://www.barrel.ru/analytics/articles/19-09-2007/>; Дорохов Ю. Нет геолога в своём отечестве // Эксперт Урал, 12.02.2007, № 6 (269). http://expert.ru/printissues/ural/2007/06/qa_nesterov/.

¹⁵ Куликов С., Егоров М. Россия теряет нефтедоллары // Независимая газета, 26.09.2008; Назарова Ю. «Газпром нефть» рассматривает варианты // РБК daily, 19.12.2008.

необходимости разработке месторождений в трудных для освоения районах, в частности на шельфе и в Восточной Сибири.

По уровню изъятий государством доходов нефтяной отрасли (за счёт налогов, экспортных пошлин и прочих платежей) Россия занимает одно из первых¹⁶ мест в мире. Поэтому главная проблема состоит не только и не столько в уровне налоговой нагрузки, а в том, насколько действующая система налогообложения адекватна стратегии решения приоритетных задач развития отрасли и экономики в целом.

С учётом рентной природы доходов нефтедобывающих компаний, а также существующих тенденций разведки и добычи *основными задачами налогового регулирования деятельности нефтедобывающих компаний представляются следующие*: 1) изъятие части прибыли, обусловленной рентной природой доходов в нефтедобыче, 2) стимулирование максимально полного извлечения нефти на каждом из месторождений, 3) стимулирование геолого-разведочных работ, 4) демонополизация нефтяной отрасли.

При этом должны выполняться следующие условия:

- уровень изъятия рентных доходов не должен быть завышенным, поскольку прибыль, остающаяся в распоряжении нефтедобывающих компаний должна обеспечивать возможность как минимум простого воспроизводства,

- необходимо найти оптимальное соотношение между повышением степени дифференциации ставок специфических для нефтедобычи налогов и платежей и увеличением времени и расходов на администрирование этих налогов и платежей как со стороны государственных органов, так и со стороны налогоплательщиков,

- порядок определения факторов и степень дифференциации налогов и платежей должны по возможности исключать возникновение ситуаций, провоцирующих коррупцию.

Также при реформировании налогового законодательства в области недропользования необходимо учитывать низкий уровень налогового администрирования в России.

¹⁶ Миронова Т. А. Налоговая система Российской Федерации и цены на нефть и нефтепродукты // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ, 2006, № 12 (300).
<http://www.budgetrf.ru/Publications/Magazines/VestnikSF/2006/vestniksf300-12/vestniksf300-12030.htm>.

Однако прежде всего необходимо принять решение, будет ли осуществляться изъятие всей ренты в доход государства или дополнительное налогообложение рентных доходов нефтедобывающих компаний. Первый подход, заключающийся в полном или почти полном изъятии ренты, несмотря на его теоретическую простоту чрезвычайно сложно реализовать на практике, что связано с необходимостью учёта характеристик каждого месторождения, трансфертных цен, применяемых ВИНК, перераспределением между периодами расходов на ГРП и др. Альтернативой указанному подходу является изъятие части рентных доходов посредством налоговых механизмов, предполагающих определённое усреднение платежей.

На основании вышеизложенного автор считает целесообразными следующие изменения в порядке налогообложения нефтедобывающих компаний.

1. замена привязки размера НДС к динамике мировых цен на нефть на привязку к нормативным ценам, отражающим уровень внутренних цен на нефть

Динамика средних мировых цен на нефть марки Urals, фактических экспортных цен, цен на нефть на внутреннем рынке РФ и ставки НДС в январе 2008 г. – апреле 2009 г.



Рис. 2.

Источник: О состоянии рынка нефти в январе-мае 2009 года. Федеральная служба государственной статистики; Информационный центр «КОРТЕС» www.kortes.com; ЦБ РФ www.cbr.ru; ст. 342 Налогового кодекса РФ.

В настоящее время НДСИ дублирует функцию экспортных пошлин по изъятию ценовой ренты, создаваемой высокими мировыми ценами на нефть. Кроме того, реализация нефти на экспорт осуществляется не всеми нефтедобывающими компаниями, а именно разница между мировой ценой и ценой на внутреннем рынке создаёт основную часть рентных доходов (см. рис. 2).

По расчётам автора, видоизменённая формула НДСИ может выглядеть следующим образом: $0,3 * Ц * Кв$, где Ц — нормативная цена, равная трети от средневзвешенной розничной цены на основные светлые нефтепродукты (автомобильный бензин и дизельное топливо) за вычетом НДС и акцизов, Кв — коэффициент выработанности.

2. разработка критериев отнесения месторождений к мелким и введение понижающего коэффициента при расчёте НДСИ для таких месторождений

Крупные нефтедобывающие компании в основном берутся за разработку месторождений со значительными запасами нефти, в то время как на территории традиционной добычи есть много небольших или малорентабельных месторождений, которые при пониженной ставке НДСИ были бы интересны для малых и средних добывающих предприятий. Этому должно способствовать создание централизованной вертикально-интегрированной структуры для управления минеральными ресурсами, разработать которую В. В. Путин поручил правительству, выступая на совещании в Государственной комиссии по запасам 16.06.2009.

3. законодательное закрепление формулы расчёта экспортной пошлины на сырую нефть на основании более короткого периода котировок мировых цен на нефть, составляющего две недели

Это позволит сократить временной лаг между окончанием периода мониторинга и началом действия новых ставок, а также устранить неопределённость нефтедобывающих компаний в отношении величины предстоящих платежей (законом «О таможенном тарифе» установлены предельные максимальные значения ставок экспортной пошлины).

Предлагаемые изменения призваны, с одной стороны, скорректировать фискальную сторону налогообложения нефтедобычи, более полно учитывая

факторы, определяющие формирование рентной составляющей прибыли нефтедобывающих компаний, с другой стороны, — регулировать деятельность компаний нефтяной отрасли с учётом геолого-географических характеристик месторождений, инвестиционной составляющей доходов и требований рационального природопользования.

В условиях кризиса ряд нефтедобывающих компаний хотели бы получить дополнительные налоговые послабления по отношению к ныне действующим. Однако, учитывая дефицит бюджета в 2009 г., основной причиной которого является сокращение нефтегазовых доходов (поступления от НДС по нефти в первом полугодии 2009 г. по отношению к аналогичному периоду прошлого года сократились на 54,7 %¹⁷), вряд ли можно говорить об изменении порядка налогообложения нефтедобывающих компаний в краткосрочной перспективе. Тем не менее в дальнейшем, учитывая важность данного вопроса для развития отрасли и экономики страны в целом, необходимо рассмотреть возможность реализации предлагаемых мер, например, поэтапно.

ПУБЛИКАЦИИ

1. Картовенко И. Приоритеты налоговой политики в современной нефтедобыче (зарубежный опыт) // Вестник Института экономики, 2007, № 4, с. 151-163. 0,7 п. л.

2. Картовенко И. Теория природной ренты в качестве основы налогообложения недропользования // Инновационная экономика. Сборник трудов аспирантов и молодых учёных Института экономики РАН. Научный редактор — д. э. н., проф. Архипов А. И., д. э. н., проф. Караваева И. В. М.: Институт экономики РАН, 2008, с. 78-98. 1,3 п. л.

3. Картовенко И. Рентная составляющая прибыли в нефтяной отрасли: дискуссии российских экономистов // Вестник Института экономики, 2008, № 3, с. 219-230. 0,8 п. л.

4. Картовенко И. В. Динамика развития налогообложения нефтедобычи в современной России // Финансы и кредит, № 8 (344) – 2009 февраль, с. 71-77. 0,7 п. л.

¹⁷ ФНС РФ. http://www.nalog.ru/html/docs/pr_yanv_ijun.xls.