

УДК 336.221.4

Ключевые слова:

налоговая политика, газовая отрасль, налог на добычу полезных ископаемых, налоговая нагрузка, налог на дополнительный доход и финансовый результат

М. В. Каширина,

доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ (e-mail: askvm@yandex.ru)

М. А. Журавлев,

студент-бакалавр факультета «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве РФ (e-mail: cool.zhuravlev.max2013@gmail.com)

Особенности налогообложения при добыче газа в России

Газовая отрасль России — основа всей энергетической инфраструктуры экономики страны. Динамичное развитие газодобывающей промышленности может способствовать развитию других отраслей экономики. Следовательно, налоговая политика государства и система регулирования газового рынка не должны носить исключительно фискальный характер.

Вопросы, связанные с налогообложением газовой промышленности, имеют особую актуальность в условиях повышения предложения на мировом рынке углеводородного сырья и, как следствие, падения мировых цен на него, создания системной регуляторной налоговой политики, направленной на стимулирование недропользователей к разработке технологий, строительству производств и перерабатывающих мощностей, увеличению глубины переработки, развитию конкуренции на внутреннем рынке, проведению геологоразведочных работ и активной разработке новых месторождений [1, 2]. В сложившихся условиях Россия становится на путь оздоровления газового сектора. Ориентируясь в первую очередь на внутреннее потребление, развиваясь обособленно от других экономик, не завися от мировых цен на нефть, газовая промышленность способна обеспечивать стабильный объем налоговых поступлений в федеральный бюджет.

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ГАЗОВОМ СЕКТОРЕ

Газовая промышленность России занимает ключевые позиции в обеспечении энергетической безопасности не только страны, но и всего мирового сообщества. На долю России приходится более четверти мировой добычи газа и около трети мировых разведанных запасов. Особенностью минерально-сырьевой базы России является высокая концентрация разведанных запасов газа (около 78 % суммарных запасов находится в Западной Сибири, а в пределах Ямало-Ненецкого автономного округа — 75 %) [3, с. 98].

С 1 июля 2014 г. была введена новая схема налогообложения газодобывающих компаний в части налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДС). Ранее действующая система налогообложения при добыче газа и газового конденсата не учитывала ни стадий жизненного цикла освоения недр, ни изменения ценовой конъюнктуры рынка, ни условий разработки, ни прочих факторов, поэтому предприятия газовой отрасли несли

избыточное налоговое бремя [4]. Новая методика расчета учитывает, в частности, состав газа, макроэкономические показатели, уровень цен на рынках сбыта голубого топлива, условия разработки залежей, расходы на транспортировку газа горючего природного. Все это необходимо для стимулирования разработки новых залежей углеводородов.

С 1 января 2016 г. вступил в силу Федеральный закон от 28 ноября 2015 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статьи 342.4 и 342.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», который скорректировал показатель «единица условного топлива», используемый при расчете НДС, на показатель, характеризующий экспортную доходность единицы условного топлива (КГП). Данный коэффициент в 2016 г. будет равен единице для ПАО «Газпром», для прочих налогоплательщиков — 0,7317. А с 1 января 2017 г. коэффициент КГП устанавливается равным 0,7317 для всех плательщиков НДС. Кроме того, в формуле расчета показателя единицы условного топлива коэффициент изменился с 0,15 на 0,2051. Таким образом, процент изъятия выручки от средней цены для ПАО «Газпром» возрос с 15 до 20,51 %, для остальных производителей остался равным 15 % без повышения.

Указанное изменение является вынужденной мерой, направленной на изъятие дополнительного дохода, который возник у экспортеров природного газа из-за положительного девальвационного эффекта при снижении курса рубля. Эта мера принесет бюджету РФ дополнительно 114,691 млрд руб. [5, с. 12].

Новая схема налогообложения недропользователей, учитывающая условия добычи, позволяет сделать налоговые платежи наиболее рациональной формой изъятия ренты. Так, недропользователь Вуктыльского нефтегазоконденсатного месторождения, которое расположено в Северо-Западном федеральном округе, в соответствии с Федеральным законом № 263-ФЗ имеет право уменьшить НДС на газ на 24 % в сопоставлении с уровнем налогообложения на 01.01.2014 и на 40 % — по сравнению с базовым уровнем, введенным с 01.07.2014, поскольку данное месторождение является значительно выработанным. НДС на газовый конденсат также можно снизить, потому что газоконденсатные залежи находятся на глубине не менее 2100 м, следовательно, показатель, характеризующий глубину залегания, равен 0,64 ед., и снижение ставки НДС благодаря этому коэффициенту составит 36 % (с 679 руб. против 1060 руб. за тонну) [6, с. 38].

Медвежье и Вынгапуровское газовые месторождения, находящиеся на территории Уральского федерального округа, также значительно выработаны, поэтому введение принципиально новой схемы налогообложения дает возможность уменьшить НДС по сравнению с уровнем 01.01.2014 на 27 % и 7 % соответственно. А это будет способствовать росту показателей коммерческой эффективности дальнейшей разработки истощенных месторождений газа и газового конденсата. Степень выработанности Отрадненского газоконденсатного месторождения (Дальневосточный федеральный округ) незначительна, но при разработке данного месторождения для расчета ставки НДС на газ недропользователь может применять коэффициент, характеризующий географическое расположение участков недр. Данный показатель для месторождений, которые находятся на территории Дальневосточного федерального округа, равен 0,1 ед., что позволяет также уменьшить ставку НДС. Таким образом, новая методика налогообложения газа и газового конденсата позволяет недропользователям снижать размер НДС по сравнению с уровнем на 01.01.2014 по Отраднинскому НГКМ на 83,9 % по конденсату и на 87,7 % по газу [6, с. 39].

Для увеличения доходов федерального и регионального бюджетов с 1 января 2015 г. природный газ признается подакцизным товаром, если его налогообложение акцизом предусмотрено международными договорами РФ. Экспорт природного газа облагается по ставке 30 %, исходя из стоимости его реализации за вычетом таможенных платежей

и расходов на его транспортировку за пределами территории РФ. Под эту норму попадает газ, который экспортируется в рамках Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турции по газопроводу «Голубой поток». Ранее поставляемый по «Голубому потоку» газ не облагался экспортной пошлиной до тех пор, пока проект не вышел на окупаемость. Введенный акциз в рамках российско-турецкого соглашения обеспечит дополнительные поступления в федеральный бюджет в размере 41,7 млрд руб. в 2015 г., 38,9 млрд руб. в 2016 г., 38,9 млрд руб. в 2017 г. [4, с. 173]. По итогам 2015 г. поступления акциза на природный газ в рамках российско-турецкого соглашения были обеспечены полностью. Общая сумма акцизов на природный газ, предусмотренных международными договорами РФ в 2015 г., составила 73,2 млрд руб., что на 20,8 % выше прогнозируемого значения. Это обусловлено ростом курса доллара США по отношению к рублю и увеличением облагаемого объема природного газа, экспортируемого по магистральному газопроводу «Голубой поток» [7].

В рамках «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» предлагается ввести нулевую ставку НДС в отношении газа горючего природного и газового конденсата, используемых только для производства сжиженного природного газа и добываемых на участках недр, которые расположены на полуострове Гыданский в Ямало-Ненецком автономном округе. Введение данной налоговой преференции должно способствовать развитию производства сжиженного природного газа на полуострове Ямал.

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ

Необходимо обратить внимание на то, что порядок расчета и уплаты НДС вызывает немало вопросов. Главным образом они касаются порядка определения объекта налогообложения. Проблема заключается в том, что налоговые органы и налогоплательщики по-разному трактуют понятие «первый товарный продукт». Налоговые органы считают, что первый товарный продукт — это то, что налогоплательщик может реализовать. Однако, по мнению налогоплательщиков, это непосредственно добытое ими полезное ископаемое.

Следует отметить, что арбитражная практика в этом вопросе на стороне налогоплательщиков. Она указывает на то, что налоговые органы неправильно трактуют это понятие. Первым товарным продуктом необходимо считать продукт, который прошел лишь первичную обработку, а готовый к реализации и прошедший несколько стадий обработки продукт нельзя рассматривать в качестве объекта налогообложения НДС.

Серьезная проблема для многих компаний газовой отрасли связана с определением налоговой базы при добыче газового конденсата. Газовый конденсат — ценное химическое сырье, используемое для производства пластмасс, синтетических каучуков и высококачественных видов моторного топлива. Он играет важную роль в деятельности газодобывающих компаний. В связи с истощением запасов газа сеноманских залежей в России необходимо разрабатывать месторождения газоконденсатного типа.

Газовый конденсат является объектом налогообложения по НДС, а налоговая база определяется в натуральном значении. Проблема состоит в том, что газовый конденсат имеет две формы — стабильную и нестабильную. Различие между этими формами заключено в технологическом процессе. До 1 января 2012 г. газовый конденсат оставался единственным видом сырья, по которому НДС исчислялся по адвалорной ставке — 17,5 %. Стоимость извлеченного газового конденсата определялась двумя способами. Первый — исходя из выручки от реализации добытых полезных ископаемых за вычетом расходов по доставке, таможенных пошлин и иных сборов. Во втором случае расчетная стоимость определялась налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. Однако на практике было неясно, на каком этапе технологического цикла рассчитывать стоимость газового конденсата [8].

Кроме того, в современных условиях существует проблема, связанная с эффектом девальвации рубля. Формульный подход к НДС на газ и конденсат заложил принципы экономически обоснованного изъятия государством части выручки производителя. В формуле НДС на газ и газовый конденсат индексы цен на углеводороды используются в валютном выражении и конвертируются в рублевые эквиваленты по текущим курсам валюты. Таким образом, через формулу НДС на газ и газовый конденсат уже происходит изъятие части дохода от девальвации рубля в бюджет РФ. В целом эффект от девальвации рубля для иностранных инвесторов зависит от баланса его денежных притоков и денежных оттоков, номинированных в рублях, и влияние девальвации рубля для них может быть менее позитивным, чем для российских компаний.

Согласно поручению Президента Российской Федерации от 2 октября 2015 г. № Пр-1987, в федеральный бюджет направляются дополнительные доходы, получаемые «компаниями-экспортерами в результате девальвации рубля, при сохранении инвестиционных возможностей указанных компаний». Однако в условиях снижения темпов роста экономики, падения цен на углеводороды на внешнем и внутреннем рынках налоговой нагрузка, определенная как отношение начисленных сумм налогов к совокупному доходу компании, например на ПАО «Газпром», включая его совместные предприятия с иностранным инвестором Wintershall, крупнейшей немецкой газовой компанией, напротив, существенно увеличилась в 2014–2015 гг. [9]. Уход от принципов, заложенных формульным подходом, является губительным для иностранных инвесторов, которые сталкиваются с высоким риском неопределенности при оценке существующих и планируемых проектов.

ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ НАЛОГОВ НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ДОХОД И ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Эффективность налога на финансовый результат газодобывающей компании обуславливается тем, что все геолого-географические характеристики в конечном счете отразятся в полученном доходе и налог на финансовый результат обеспечит дифференциацию налоговой нагрузки (налоговая нагрузка определяется как отношение суммарных доходов бюджета от газовой отрасли к максимально возможной выручке компаний) в зависимости от условий добычи газа. Использование такой методики позволит учитывать не только получаемый газодобывающими компаниями валовый чистый доход, но и затраты на добычу газа, что не повлечет за собой экономических препятствий для разработки нерентабельных газовых месторождений, требующих сравнительно высоких капитальных, эксплуатационных и других затрат.

О возможности введения налога на дополнительный доход в России впервые было заявлено еще в 1997 г., при внесении на рассмотрение Государственной думы поправки во вторую часть Налогового кодекса РФ. Суть законопроекта — во введении налога на дополнительный доход для всех нефтегазодобывающих компаний на территории страны, однако переход на данный налог носил сугубо добровольный характер и мог быть осуществлен только при желании налогоплательщика. Данная норма не прошла дальше первого чтения и не вызвала поддержки в нефтегазовом сообществе.

В настоящее время применять налог на дополнительный доход или финансовый результат логичнее и целесообразнее только для новых месторождений. На уже разрабатываемых месторождениях попросту отсутствует необходимость облагать дополнительную прибыль, которая там не образуется; также на данных месторождениях нет необходимости в налоговом стимулировании для целей привлечения инвестиций, которые уже были вложены в разработку. Зато для новых, а особенно высокзатратных и труднодоступных месторождений, которые попадут под применение налога на финансовый результат после принятия соответствующей поправки в Налоговый кодекс РФ, данная методика будет эффективной и стимулирующей.

Для определения налоговой базы налога на дополнительный доход или финансовый результат необходимо использовать стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенную на величину эксплуатационных затрат (за вычетом амортизации), капитальных вложений и возмещенных затрат предыдущего налогового периода. Все расчеты должны производиться с учетом текущей инфляции и размера процентных ставок по кредитным займам.

При этом сама налоговая ставка будет определяться в зависимости от величины рентабельности, которая определяется как отношение показателей чистого дохода, получаемого от добычи и реализации газа, к капитальным и эксплуатационным затратам на добычу газа. То есть величина дохода, используемого для расчета рентабельности, не должна уменьшаться на сумму налога на финансовый результат, но другие налоги, такие как НДС, налог на прибыль и иные обязательные платежи, должны быть вычтены.

Налоги на финансовый результат и дополнительный доход не распространены в мировой практике. Данные налоги применяются в Великобритании, Норвегии, Австралии, некоторых штатах Канады, однако налоговые режимы основных газодобывающих стран основаны на изъятии части ресурсной ренты через уплату роялти [5, с. 13]. Как правило, выделяют несколько плюсов введения налогов на дополнительный доход и финансовый результат в РФ:

1. отказ от современной системы налогообложения, ориентированной на оборотные налоги (налоги, которые уплачиваются предприятиями вне зависимости от результатов их финансовой деятельности);
2. упрощение администрирования налогообложения, сокращение целенаправленных льгот;
3. стимулирование добычи трудноизвлекаемых запасов газового конденсата.

На практике странам, перешедшим на эту систему налогообложения, не удалось полностью реализовать все положительные аспекты данной схемы. В странах, в которых применяется налог на дополнительный доход или финансовый результат, не было достигнуто значительного роста добычи газа. Во всех странах значительно снизился объем налоговых поступлений в бюджет, и у многих возникли сложности в администрировании данных налогов и появилась необходимость введения налоговых преференций по отдельным проектам. [10, с. 40]

Одним из основных недостатков налогов на дополнительный доход и финансовый результат является тот факт, что в государственный бюджет доходы поступают только при высокой доходности проектов. Таким образом, государство постоянно будет нести большой риск, чем компании, поскольку оно не получит ресурсную ренту, если доходность проекта не достигнет минимального уровня.

Кроме того, для государства существует риск увеличения реальной стоимости проекта, а это дает компаниям возможность перераспределять ресурсную ренту в свою пользу при увеличении затрат по не зависящим от них причинам (к примеру, в случае роста цен на оборудование или запрета на его ввоз в страну, что актуально для России в современных условиях из-за санкций западных стран). Например, бюджет Великобритании взял на себя все риски роста проектных затрат и ухудшения условий добычи в Северном море, а объем поступлений от налога на финансовый результат снизился практически до нуля [11, с. 34].

Налог на финансовый результат не позволит в полной мере упростить администрирование текущей системы налогообложения и обеспечить снижение числа льгот и преференций для конкретных месторождений. На практике именно сложности в администрировании налога — основная причина его низкой эффективности.

Администрирование и мониторинг налога на дополнительный доход или финансовый результат требуют больших затрат из-за необходимости получения доступа к данным

о расходах компаний. В Норвегии этот вопрос решается путем обязательного участия госкомпаний во всех нефтегазовых проектах, при том их роль заключается в контроле затрат и предоставлении эффективных технологий. В Великобритании администрирование осуществляют налоговые органы, что приводит к увеличению их штата и формированию громоздкой низкоэффективной системы налогообложения, особенно когда поступления от налога на дополнительный доход или финансовый результат низкие и едва покрывают расходы на его администрирование. [11, с. 35]

При введении налога на финансовый результат льготы для конкретных месторождений обычно сохраняются. Например, в Норвегии напрямую субсидируются затраты на геологоразведочные работы. Расходы по этому направлению вычитаются из сумм налогов, уплачиваемых компанией, выдаются налоговые кредиты на морские месторождения, оборудование для некоторых проектов освобождается от налога на добавленную стоимость (НДС).

Таким образом, из всех возможных плюсов перехода на налог на дополнительный доход или финансовый результат можно выделить снижение налоговой нагрузки на компании и учет их финансового результата. Однако, вероятнее всего, это будет происходить в ущерб бюджету страны, который зависит от поступлений НДС и экспортных таможенных пошлин. В целом переход на налогообложение доходности компаний в значительной степени направлен на перенос с компаний на государство ряда негативных эффектов от внешних объективных рисков.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изменения системы налогообложения в части НДС на газ и газовый конденсат, введенные с 1 июля 2014 г., открыли перед газодобывающей отраслью России новые перспективы в отношении разработки удаленных участков месторождений, глубоких залежей, уже существенно выработанных недр, а также тех запасов голубого топлива, которые осваиваются для нужд региональной системы газоснабжения.

Кроме этого, на законодательном уровне предлагается ввести налог на финансовый результат или налог на дополнительный доход, направленный на изъятие сверхдоходов компаний. С одной стороны, это наиболее объективная форма налогообложения, но с другой — следует провести более глубокий анализ подготовленности российского газового сектора к введению подобных налогов. Применение в некоторых странах налогов на финансовый результат и дополнительный доход не дало значительного роста добычи, а иногда и наоборот — приводило к сокращению объема налоговых поступлений, к тому же все равно существует необходимость создания льгот для отдельных проектов.

Газовой отрасли России необходима государственная регуляторная налоговая политика, стабильность налогового законодательства — все это будет способствовать привлечению инвесторов, которые могли бы участвовать в освоении газовых ресурсов. В основном налоговая политика России направлена на максимальное изъятие ренты в федеральный бюджет, это усложняет положение газовой отрасли, увеличивая сырьевую зависимость нашей экономики. В связи с этим решение проблем, связанных с налогообложением газового сектора, является одним из приоритетных для государства.

Таким образом, необходимо, чтобы газодобывающие компании направляли свои доходы, а в некоторых случаях и сверхдоходы на вложение инвестиций в строительство газоперерабатывающих заводов, развитие инфраструктуры, геологоразведку и разработку новых месторождений, получение иностранных технологий для совершенствования качества добычи, а также на создание собственных. Реализация подобных мер позволит усовершенствовать налоговую систему и будет стимулировать добычу и освоение месторождений, что немаловажно в текущих социально-экономических и внешнеполитических условиях.

Библиография

1. Кудрин А. Л., Гурвич Е. Т. Новая модель роста для российской экономики // Вопросы экономики. 2014. № 12.
2. Kashirina M. V., Zhuravlev M. A. Current tax issues of the gas industry // World Science. 2015. № 1.
3. Понкратов В. В. Ресурсный потенциал нефтегазовой отрасли промышленности России и стимулирование повышения эффективности его использования // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 3.
4. Палювина А. С., Каширина М. В. Современные проблемы развития налогообложения нефтяного сектора в России // Налоги и налогообложение. 2016. № 2.
5. Сенчакова К. И. Применение налога на добычу полезных ископаемых при добыче природного газа в Российской Федерации // Academy. 2016. № 3.
6. Мазурина Е. В. Новая система налогообложения в газодобыче: введение льгот или рост налоговой нагрузки? // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. 2014. № 5.
7. Аналитическая записка о ходе исполнения федерального бюджета за январь–декабрь 2015 года [Электронный ресурс] / Официальный сайт Счетной палаты РФ. Режим доступа: <http://audit.gov.ru/activities/audit-of-the-federal-budget/26003>.
8. Мирзоев М. Р., Скрипниченко В. А. Основные проблемы налогообложения добычи нефти и газоконденсата в России и их влияние на освоение Арктики // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2015. № 2.
9. Евдокимова Ю. В. Анализ налоговой системы и налоговой политики РФ // Экономика и предпринимательство. 2015. № 2.
10. Мазурина Е. В. Добыча углеводородов как источник доходов государства и недропользователей // Нефтегазовая геология. Теория и практика. 2014. Т. 9. № 3.
11. Панчева В. С., Язев В. А. Анализ мировой практики налогообложения добычи газа // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. 2013. № 1.