

НАЛОГОВЫЙ ОПТИМУМ ЕЩЕ НЕ НАЙДЕН

ГРИГОРИЙ ВЫГОН
СЕРГЕЙ ЕЖОВ
Vygon Consulting

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) был введен с 1 января 2002 года. Таким образом, в 2017 году отмечается его 15-летие. За этот период российская система налогообложения нефтедобычи претерпела существенные изменения. При этом одновременно наблюдались две разнонаправленные тенденции.

Первая — это постоянное ужесточение общего налогового бремени за счет повышения суммарной ставки двух основных фискальных инструментов: НДПИ и экспортной пошлины на нефть.

Вторая — предоставление различного рода преференций и льгот для отдельных категорий запасов. В результате система налогообложения в нефтедобыче получила название «лоскутное одеяло» (см. «Эволюция системы налогообложения нефтяной отрасли»).

Система льгот по НДПИ и экспортной пошлине позволила (в условиях высокой налоговой нагрузки на нельготируемые объемы) ввести в разработку ряд гринфилдов, продлить срок эксплуатации выработанных месторождений. Она также обеспечила рентабельность добычи сверхвязкой нефти, создала условия для активизации освоения ТРИЗ и шельфовых месторождений. Однако система стала слишком громоздкой. Поэтому встал вопрос об обоснованности выданных льгот и переходе на более универсальную систему налогообложения прибыли.

Мировой опыт

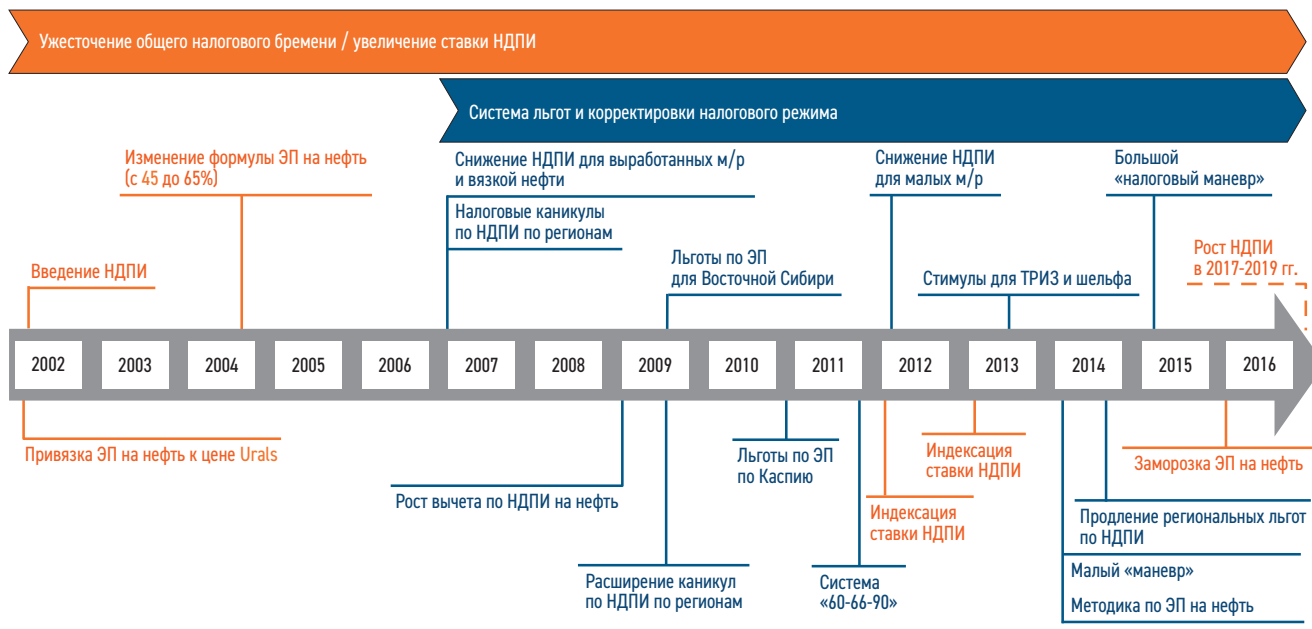
Действующая в отечественной нефтянке фискальная система заметно отличается от большинства зарубежных аналогов (см. «Характеристики систем налогообложения добычи нефти»).

Налогообложение нефтяной отрасли стоит на пороге больших перемен. «Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов» (ОННП) предусматривают введение налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД) для пилотных проектов и полную отмену таможенных пошлин. Однако ОННП задают ориентиры для бизнеса только на трехлетний период бюджетного планирования. Очевидно, этого недостаточно для отрасли, в которой цикл геологоразведочных работ составляет 5–10 лет, а добычи — более 20 лет.

При этом в ОННП отсутствуют важные параметры будущей налоговой системы: какова должна быть компенсация отмены таможенных пошлин для НПЗ, в какой степени будет масштабироваться НДД, что будет со льготами по НДПИ и таможенной пошлине?

Регуляторам потребуется сформировать видение будущей конфигурации налогообложения нефтянки, дающее ответы на поставленные вопросы.

Эволюция системы налогообложения нефтяной отрасли



Источник: VYGON Consulting

Глобальной тенденцией налогообложения последних 50 лет является переход от систем, полностью основанных на валовых показателях, к системам, в большей степени базирующимся на налогообложении экономического результата. Если до 1970-х годов практически повсеместно применялись исключительно бонусы и роялти, то сегодня заметную роль играют механизмы, основанные на налогообложении прибыли.

В Нигерии основным налогом является налог на нефтяную прибыль. Его максимальная ставка составляет 85% (наиболее высокая из применяемых в мире). Великобритания отказалась от роялти в рамках новых ли-

цензий еще в 1982 году, Норвегия — в 1987-м, а окончательная отмена произошла в 2002 и 2005 годах, соответственно. При этом система налогообложения доходов от добычи углеводородов в Норвегии служит примером стабильности — эффективная ставка налога составляет 78% и остается неизменной с 1992 года.

В Австралии при добыче углеводородов на континентальном шельфе роялти также не применяется, используется ресурсный рентный налог со ставкой 40%. В США и Канаде дополнительное налогообложение прибыли от добычи минерального сырья не используется, но ставки налога на прибыль сравнительно высо-

ки. Значительную фискальную роль также играют бонусы, изымающие часть экономической ренты.

ВОПРЕКИ ОБЩЕМИРОВЫМ ТЕНДЕНЦИЯМ В РОССИИ НЕ ВНЕДРЯЕТСЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ОТ ДОБЫЧИ

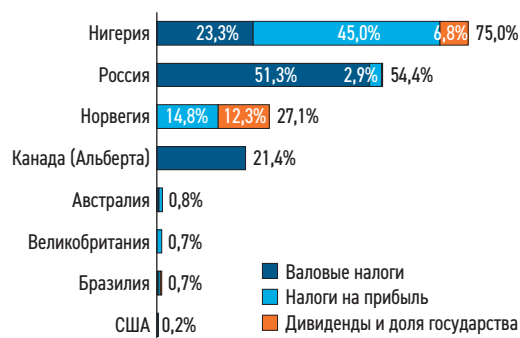
Почему же вопреки общемировым тенденциям в России не внедряется налогообложение прибыли от добычи? Неужели дело только в более простом администрировании налогов на основе валовых показателей? И другой вопрос, является ли

Характеристики систем налогообложения добычи нефти

Страна	Характеристика системы налогообложения	Налоги на базе прибыли, %	Налоги на базе валовых показателей, %
Нигерия	Многообразие налоговых условий, СРП, льготы для маргинальных месторождений	50–85	20
Норвегия	Сумма корпоративного налога на прибыль и нефтяного налога		78
Бразилия	Низкие ставки роялти, дополнительное налогообложение прибыли	41–60	10
Австралия	Отсутствие или умеренные ставки роялти, ресурсно-рентный налог дополнительно к налогу на прибыль	30–58	5–10
США	Умеренные ставки роялти, льготные ставки для низкодебитных скважин, высокая роль бонусов	35–45	3–21
Великобритания	Сумма корпоративного налога на прибыль и дополнительного налога		40
Канада	Гибкие ставки роялти от территории, дебита, цены, свойств нефти, прибыли	25–31	5–45
Россия	Высокие ставки НДС и таможенных пошлин, льготы для отдельных категорий запасов	20	5–70

Источник: VYGON Consulting

Доля нефтегазовых доходов в доходах бюджета в 2014 г.*



* Доходы федерального/государственного бюджета, кроме Канады (Альберта)

Источник: VYGON Consulting

панацеей переход на налогообложение прибыли, возможно ли разом отказать от валовых налогов и «лоскутного одеяла» льгот.

ПЕРЕХОД ТОЛЬКО НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ОТ ДОБЫЧИ НЕФТИ В РОССИИ НЕЦЕЛЕСООБРАЗЕН, НЕОБХОДИМО СОХРАНЕНИЕ НА РАЗУМНОМ УРОВНЕ ПЛАТЕЖЕЙ НА ОСНОВЕ ВАЛОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Если мы внимательнее посмотрим на мировой опыт, то заметим определенную закономерность. В странах, где налогообложение базируется на прибыли, доля нефтегазовых доходов в общих поступлениях бюджета, как правило, сравнительно невелика (см. «Доля нефтегазовых

доходов...»). Так, в Великобритании она даже в период высоких цен на нефть составила всего 0,7%.

В Норвегии этот показатель в 2014 году равнялся 27%. Но на налоги приходится 54,6% от суммарных поступлений, остальное — прямое участие государства в добыче (36%) и дивиденды (9%). В Нигерии доля нефтегазовых доходов в бюджете доходит до 75%, но и там налог на нефтяную прибыль обеспечивает лишь 60% поступлений от НГК.

В России доля доходов от добычи углеводородов в доходной части федерального бюджета в 2014 году составила 54,4%. Из них 51,3% пришлось на таможенную пошлину и НДСПИ. Высокая зависимость казны от нефтяной отрасли — существенное ограничение для каких-либо масштабных экспериментов с налоговой системой.

Другим препятствием служит высокая доля налогов в цене нефти. В России она составляет около 60%. А, к примеру, в Норвегии — 33%, в Великобритании — 18% (оценки за 2014 год).

Для того чтобы в России полностью перейти на налогообложение прибыли от добычи нефти и при этом сохранить доходы бюджета на высоком уровне, суммарная ставка такого налога на прибыль должна составить более 85%. Это экстремально высокий уровень. Он не только создаст проблемы с налоговым администрированием, но и снизит стимулы к повышению эффективности, поскольку дополнительные затраты приводят к значительной экономии на налогах. В международной практике этот эффект известен под названием «gold plating».

Таким образом, переход только на налогообложение прибыли от добычи нефти в России нецелесообразен. Необходимо сохранение на разумном уровне платежей на основе валовых показателей.

Перспективы НДС

В настоящее время на стадии межведомственного согласования находится законопроект о налоге на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД). Его основным отличием от предыдущих вариантов НДД, разработанных в период с 1995 по 2015 годы, является фиксированная ставка налога (50%). В предшествующих редакциях ставка устанавливалась в зависимости

от Р-фактора (отношение накопленных доходов к расходам).

Законопроект предусматривает добровольный переход на НДС для нескольких групп месторождений (так называемых пилотных проектов). Первая группа — это гринфилды новых регионов, вторая — браунфилды в Западной Сибири с суммарным объемом годовой добычи нефти не более 15 млн тонн.

При переходе на НДС сохраняется высокая ставка НДСПИ — в законопроекте она составляет 35% от цены Urals при текущих котировках. Налоговая база НДС рассчитывается как разница между доходами и расходами, включающими текущие и капитальные затраты. В целях снижения возможных рисков по завышению затрат законопроект предусматривает их ограничение для браунфилдов в размере 9520 руб./т (в процессе согласования порог уменьшен до 7000 руб./т).

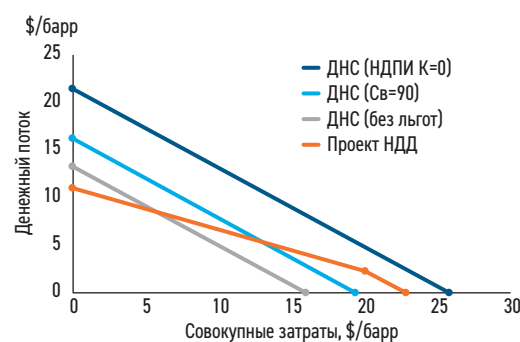
В случае браунфилдов переход на НДС выгоден для месторождений без льгот с суммарными затратами на добычу выше \$5,5/барр (см. «Свободный денежный поток браунфилдов...»). Поскольку средняя величина затрат по российским ВИНК превышает этот показатель, переход на НДС выгоден для большинства браунфилдов без льгот.

Однако при наличии льгот картина меняется. Для месторождений с выработанностью 90% переход выгоден только при затратах свыше \$13/барр, а для месторождений сверхвязкой нефти с вязкостью от 200 до 10000 мПа*с он невыгоден ни при каких условиях.

Фактически НДС играет роль льготного налогового режима для браунфилдов, не обладающих льготами при НДС. Согласно расчетам ряда экспертов, если все компании покажут максимальный уровень затрат (7000 руб./т), потери бюджета на режиме НДС составят около 30 млрд рублей. Хотя эта оценка сильно завышена. Она не учитывает, что добыча при переходе на НДС должна вырасти, а затраты будут значительно ниже предельного уровня.

Однако при расчете последствий введения НДС эти эффекты не были учтены. В результате было выбрано наиболее простое решение для компенсации выпадающих доходов бюджета — увеличение НДСПИ на любую тонну нефти, кроме попавшей под режим НДС или облагаемой по ну-

Свободный денежный поток браунфилдов в зависимости от совокупных затрат при НДС и НДД



Источник: VYGON Consulting

левой ставке. То есть льготы для отдельных пилотных проектов должны быть оплачены за счет других месторождений. С нашей точки зрения, оценка возможных потерь некорректна, а само решение о повышении НДС не должно быть пересмотрено.

Исходя из вышесказанного, очевидно, что в предложенных параметрах НДС не может быть тиражирован на всю отрасль. Задачу разработки универсального режима налогообложения, применимого ко всем месторождениям, еще предстоит решить. При применении НДС для всей отрасли должен быть сохранен механизм льготирования по НДС отдельных категорий запасов.

Проблемы льгот

Администрирование параметров, на которых основана разветвленная система льгот, затруднено. В большинстве своем льготы привязаны к показателям Государственного баланса запасов (ГБЗ), которые изначально предназначены именно для подсчета запасов, а не для налогообложения.

В частности, для льготы по выработке существует так называемая «проблема 2006 года». То есть эта льгота предоставляется на основании данных ГБЗ об объеме извлекаемых запасов на 1 января 2006 года. Цель привязки к конкретной дате — исключить возможные манипуляции с занижением запасов для увеличения показателя выработанности.



На практике это привело к тому, что более 16 млн тонн годовой добычи осуществляется на месторождениях с выработанностью более 100% (так как прирост запасов после 2006 года не учитывается при расчете выработанности). Многие месторождения, напротив, никогда не достигнут уровня выработанности 80%, начиная с которого предоставляется льгота. Ведь их извлекаемые запасы, числящиеся в ГБЗ на 1 января 2006 года, завышены более чем на 20% (за счет категории С₂ предыдущей классификации запасов).

Объем льготированной добычи нефти непрерывно растет. В 2006 году он составлял всего 1% от общего производства, а в 2015-м — уже треть добываемой сырой нефти. Объем льгот в денежном выражении достигает

350–400 млрд рублей ежегодно (см. «Льготы по НДС в денежном выражении и доля льготированной добычи»).

ЗАДАЧУ РАЗРАБОТКИ УНИВЕРСАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ПРИМЕНИМОГО КО ВСЕМ МЕСТОРОЖДЕНИЯМ, ЕЩЕ ПРЕДСТОИТ РЕШИТЬ

В связи с этим закономерно возникает вопрос, насколько величина этих льгот оправдана. Льготы эффективны, если они приводят к принятию налогоплательщиком положительных инвестиционных решений. Но если при этом возникают сверхдоходы, то льготы избыточны.

ПРИ ПРИМЕНЕНИИ НДС ДЛЯ ВСЕЙ ОТРАСЛИ ДОЛЖЕН БЫТЬ СОХРАНЕН МЕХАНИЗМ ЛЬГОТИРОВАНИЯ ПО НДС ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ ЗАПАСОВ

Системное исследование эффективности льгот по всем категориям запасов в России до сих пор не проводилось. Исходя из нашего опыта оценки отдельных проектов, в одних случаях они избыточны, а в других — недостаточны. До сих пор не использован институт государственной экспертизы проектных документов для анализа эффективности предоставляемых льгот. С введением в действие с 1 января 2016 года новой Классификации запасов и ресурсов УВС и новых Правил подготовки тех-

Льготы по НДС в денежном выражении и доля льготированной добычи



Примеры ошибочных и сбалансированных решений в области акцизного и таможенно-тарифного регулирования

Ошибочное решение	Логика решения	Результат	Сбалансированное решение
Установление пониженных экспортных пошлин на мазут по сравнению с другими нефтепродуктами (2005 г.)	Стимулирование переработки нефти, создание финансовых средств для модернизации переработки	Наращивание избыточной простой переработки с последующим экспортом полупродуктов, потери бюджета	Выравнивание пошлин на мазут и средние дистилляты в 2011 г. с последующим установлением пошлины на мазут в размере 100% от пошлины на нефть
Установление более высоких пошлин на автобензин, чем на ДТ (2011 г.)	Недопущение дефицита автобензина на внутреннем рынке	Стимулы к инвестициям в производство избыточного ДТ, а не автобензина	Выравнивание пошлин на ДТ и автобензин с 1 января 2017 г.
Сверхвысокий дифференциал акцизов на топлива различных экологических классов	Экономическое стимулирование инвестиций в облагораживающие процессы	Избыточные выпадающие доходы бюджета, притом что Технический регламент являлся достаточным стимулом к модернизации	При переходе на Евро-5 проблема сама по себе отпала

Источник: VYGON Consulting

нических проектов разработки месторождений УВС появляется возможность в каждом конкретном случае определить, приводят ли льготы к приросту рентабельно извлекаемых запасов или нет.

СИСТЕМНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЛЬГОТ ПО ВСЕМ КАТЕГОРИЯМ ЗАПАСОВ В РОССИИ ДО СИХ ПОР НЕ ПРОВОДИЛОСЬ

После проведения такой оценки для репрезентативного объема запасов можно будет обоснованно реформировать систему льгот. При этом, возможно, к действующим льготам необходимо будет добавить новые.

ПОСЛЕ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЛЬГОТ ДЛЯ РЕПРЕЗЕНТАТИВНОГО ОБЪЕМА ЗАПАСОВ МОЖНО БУДЕТ ОБОСНОВАННО РЕФОРМИРОВАТЬ ЭТУ СИСТЕМУ

Например, для стимулирования целевых технологий повышения нефтеотдачи и разработки ТРИЗ. При этом оценка эффективности льгот на базе экспертизы проектных документов не означает, что льготы должны предоставляться в индивидуальном порядке для отдельных проектов.

Таможенные субсидии и акцизы

Характерной особенностью таможенно-тарифной и акцизной политики является непоследовательность принимаемых решений. В результате государство зачастую посылает неправильные сигналы НПЗ.

В 1999 году были повторно введены экспортные пошлины на нефть на уровне €2,5/т. По мере роста мировых цен они были увеличены, введены также пошлины на нефтепродукты.

В 2005 году были установлены формулы расчета ставок пошлин на нефть и нефтепродукты, действовавшие вплоть до 2011 года. Так, ставка пошлины на мазут составляла менее 40% от пошлины на нефть, а на светлые нефтепродукты — более 70%. Искажающее воздействие регулирования заключалось в том, что строительство новых мощностей первичной переработки искусственно становилось выгоднее инвестиций в повышение ее глубины из-за дифференциации пошлин на мазут и светлые нефтепродукты.

Российские НПЗ получили значительный объем «таможенных субсидий». Их величина за период 2006–2015 годов составила почти 10 трлн рублей, что кратно превысило размер инвестиций в модернизацию заводов (см. «Пошлина как фактор риска», НГВ #22/2016). Существенно вырос объем первичной переработки — с 169 млн тонн в 1999 году до 289 млн тонн в 2014-м. При увеличении цен на нефть это привело к резкому росту выпадающих доходов федерального бюджета.

Первым шагом по созданию «правильных» стимулов для НПЗ (для инвестиций в углубляющие процессы, а не наращивание искусственно эффективной первичной переработки) стало принятие в 2011 году системы таможенных пошлин «60-66-90-100». В ее основе — снижение коэффициента для расчета пошлины на нефть с 65% до 60% и выравнивание пошлин на светлые и темные нефтепродукты на уровне 66%.

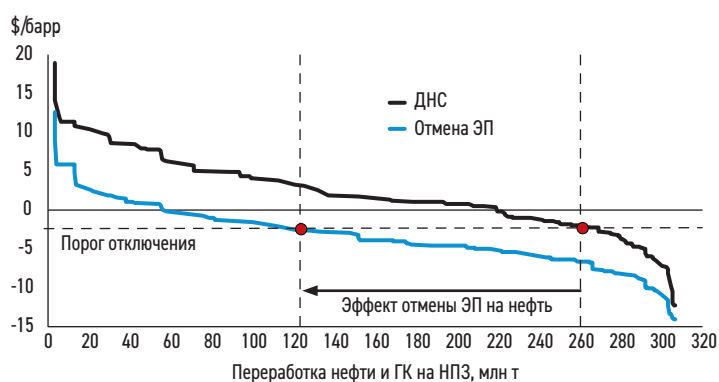
Одновременно была установлена пошлина на бензин в размере 90% от пошлины на нефть. Также было предусмотрено увеличение с 1 января 2015 года ставки на темные нефтепродукты до 100% от пошлины на нефть. Это послужило сигналом к инвестированию в углубляющие процессы. Именно после принятия системы «60-66-90-100» началась масштабная модернизация российской нефтепереработки. В течение трех лет были введены в эксплуатацию 23 установки по вторичной переработке нефти, включая три установки гидрокрекинга, — больше, чем за предшествующие 20 лет.

Установление предельной пошлины на бензины на уровне 90% от ставки на нефть в 2011 году рассматривалось как временная мера для ликвидации дефицита горючего в пиковый сезон потребления. Негативным долгосрочным последствием этого решения явилось снижение инвестиционной привлекательности строительства установок по производству автобензина.

С 1 января 2017 года пошлины на автобензин и дизельное топливо были выровнены на уровне 30% от пошлины на нефть. Таким образом, сбалансированные действия в области таможенно-тарифной политики являлись исправлениями принятых ранее неудачных решений (см. «Примеры ошибочных и сбалансированных решений...»).

Сходная картина наблюдается и в области акцизов на нефтепродукты. Положительным сигналом, стимулирующим инвестиции в облагораживающие процессы, стало введение в 2012 году дифференциации акцизов на топлива в зависимости от качества. Сначала дифференциал между

Маржа слоев переработки* нефти в условиях ДНС и отмены таможенных пошлин



* Слой переработки представляет собой такой объем переработки, которому соответствует одинаковая структура выходов нефтепродуктов и удельная маржа. Оценка произведена в условиях цены на нефть \$50/барр, курса рубля к доллару – 65 руб./\$ и сохранения крз-спредов на нефтепродукты и премий внутреннего рынка на уровне первой половины 2016 года

Источник: VYGON Consulting

экологическим классами топлив был сравнительно невысок (852 руб./т для автобензина в 2011 году). Однако к 2013 году он был увеличен до 5 тыс. рублей, что окупало проекты облагораживания за один год. То есть дифференциация стала избыточной.

Компенсация отмены пошлин

Низкая конкурентоспособность отечественных НПЗ по сравнению с европейскими предприятиями объясняется двумя основными причинами.

Во-первых, это существенное технологическое отставание. В России на начало 2016 года только у двух НПЗ индекс Нельсона превышал 8 (средний показатель в Европе). В результате маржа среднестатистического отечественного НПЗ, если его переместить в Европу, будет отрицательной или близкой к нулевой.

Во-вторых, транспортные издержки на экспорт нефтепродуктов значительно превышают затраты на поставку за рубеж нефти. До 2014 года таможенная субсидия с лихвой перекрывала логистическое отставание НПЗ. Но с падением цен на нефть она значительно снизилась и составила \$5,9/т в 2015 году по сравнению с \$16/т в 2014-м.

При действующей налоговой системе рентабельный объем переработки составляет около 260 млн тонн (см. «Маржа слоев переработки неф-

ти в условиях ДНС и отмены таможенных пошлин»). В случае отмены таможенных пошлин без дополнительного субсидирования отрасли логистическое и технологическое отставание отечественных НПЗ не будет компенсироваться. Это приведет к убыточности большинства заводов. Рентабельный объем переработки, по нашим оценкам, снизится более чем в два раза и составит всего 125 млн тонн (при сохранении прочих факторов).

Потери НПЗ от отмены субсидий могут быть отчасти компенсированы за счет роста премий на внутреннем рынке. При этом часть спроса будет покрыта за счет импорта (в основном в близких к границе регионах). Но является ли такой сценарий приемлемым? Ведь в России достаточно вторичных мощностей для обеспечения внутреннего спроса на автомобильный бензин.

Поэтому отмена пошлин должна сопровождаться введением компенсационных механизмов для нефтепереработки. Один из возможных вариантов — отрицательный акциз на нефть. Он уплачивается НПЗ при получении сырья на переработку.

В зависимости от приоритетов стимулирования могут быть разные варианты формулы расчета, уровня и динамики изменения этого отрицательного акциза:

● Компенсация на уровне таможенной субсидии простого НПЗ (около \$3,5/барр.) позволяет сохранить

условия для их работы, но ухудшит параметры для сложных НПЗ, так как они получают более высокую таможенную субсидию. Это вариант минимального уровня субсидирования без каких-либо дифференциаций и, соответственно, целевых стимулов;

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ЛЬГОТ НА БАЗЕ ЭКСПЕРТИЗЫ ПРОЕКТНЫХ ДОКУМЕНТОВ НЕ ОЗНАЧАЕТ, ЧТО ЛЬГОТЫ ДОЛЖНЫ ПРЕДОСТАВЛЯТЬСЯ В ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПОРЯДКЕ ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ПРОЕКТОВ

- Дифференцированная компенсация по регионам, где расположены НПЗ, для возмещения части логистического отставания. Таким образом, реализуется принцип справедливости с учетом того, что компании не могут существенно улучшить логистику. Осуществляется также поддержка НПЗ, удаленных от европейской границы;
- Дифференцированная компенсация с учетом продаж на внутреннем рынке дефицитных нефтепродуктов (в частности, автобензина) позволяет стимулировать необходимое производство таких нефтепродуктов.

При отмене таможенных пошлин необходимо не допустить шокового роста цен. Поэтому вместе с введением компенсационных механизмов для нефтепереработки потребуются дополнительно уменьшить акцизы на моторные топлива на величину снижения таможенной субсидии потребителям.

ОТМЕНА ПОШЛИН ДОЛЖНА СОПРОВОЖДАТЬСЯ ВВЕДЕНИЕМ КОМПЕНСАЦИОННЫХ МЕХАНИЗМОВ ДЛЯ НЕФТЕПЕРЕРАБОТКИ

В целом все направления реформы налогообложения нефтяной отрасли — эксперимент с НДС, отмена таможенных пошлин и пересмотр льгот — потребуют тщательного анализа для выбора параметров и оценки последствий. Желательно провести смысловую работу в этом году, поскольку из-за грядущих выборов содержательная работа правительства, скорее всего, закончится уже в декабре 2017 года и не возобновится до сентября 2018-го. □