

Развилки налоговой реформы

В статье анализируется система налогообложения добычи нефти в России в сопоставлении с мировой практикой, выделяются особенности текущего состояния и их причины. Рассмотрены основные развилки внедрения дополнительного налогообложения прибыли от добычи и трансформации нефтяных налогов на базе валовых показателей.

Ключевые слова: налоги, добыча нефти, НДС, Россия, доходы.

Сергей Ежов, Антон Рубцов (VYGON Consulting)
специально для OGJRussia

Нужна ли реформа налогообложения добычи?

В условиях низких нефтяных цен основным вектором государственной политики в области налогообложения нефтяной отрасли является снижение текущего дефицита бюджета за счет оперативных корректировок налоговых параметров. При этом упускается из виду, в каком направлении должна развиваться система налогообложения нефтедобычи, какие цели перед ней ставятся в долгосрочной перспективе. В отсутствие целевой модели налогообложения в России аппетиты бюджета ставят под угрозу инвестиционные процессы в нефтяной отрасли.

Действующая система налогообложения добычи нефти базируется на двух налогах, основанных на валовых показателях, — НДС и таможенной пошлине. Такая система настроена на эффективное изъятие ренты на браунфилдах со средними показателями, но не приспособлена для крупных инвестиций в поиски и освоение месторождений на ранних стадиях и для поддержания добычи на месторождениях с высокими затратами. Это стало причиной введения широкого круга льгот по НДС и экспортным пошлинам, включая льготы для новых месторождений в регионах с недостаточной инфраструктурой, для выработанных месторождений, для сверхвязких нефтей, для трудноизвлекаемых запасов и т. д. С другой стороны, отсутствие каких-либо дополнительных налогов из прибыли при относительно невысокой ставке налога на прибыль организаций 20% не дает возможности дополнительно изымать ренту на высококоротельных активах.

Кажущееся благополучие нефтяной отрасли, которая получила выигрыш от девальвации рубля и продемонстрировала в 2015 году очередной рост добычи нефти, скрывает ряд проблем:

- потенциал роста добычи нефти при действующей налоговой системе практически исчерпан, при отсутствии изменений уже в ближайшем будущем можно ожидать падения добычи;
- растут затраты при переходе к освоению более сложных запасов при общем инертном подходе

к развитию новых технологий и рынков сервисных услуг;

- администрирование льгот становится все сложнее, накапливаются проблемы с эффективностью изъятия ренты;
- растет объем льготированной добычи, что снижает доходы государства.

Налоговый кодекс стал содержать термины и определения, характерные скорее для справочника по нефтегазопромысловому геологии: «выработанность запасов», «продуктивные отложения», «проницаемость», «вязкость нефти», «глубина залегания», «эффективная нефтенасыщенная толщина пласта» и т. п. Многие из этих параметров, влияющих на льготы по НДС, трудноизмеримы. При этом одинаковое значение критерия льготирования по месторождениям не означает одинаковую экономику: соответственно, для одних льгота окажется недостаточной, а для других она может быть избыточной. Таким образом, механизм льгот, маскирующий недостатки системы налогообложения на основе валовых показателей, тоже не является панацеей. Наличие дополнительного налогообложения прибыли сгладило бы дефекты такого же механизма — на высокочрезмерных проектах, не получивших льгот, снизилась бы база налога на прибыль, а чрезмерные льготы были бы возвращены в бюджет за счет ее увеличения.

Россия не первая страна в мире, решающая задачу налогообложения доходов от нефтяной отрасли, однако российская система налогообложения разительно отличается от большинства зарубежных (рис. 1). Глобальной тенденцией налогообложения последних 50 лет в зарубежных странах является переход от налогообложения, полностью основанного на валовых показателях, к системе, базирующейся на налогообложении экономического результата (прибыли, чистого дисконтированного дохода или аналогичных показателей). Если до 1970-х годов практически повсеместно

применялись исключительно бонусы и роялти, то сегодня заметную роль играют механизмы, основанные на налогообложении прибыли.

Великобритания отказалась от роялти на новых лицензиях еще в 1982 году, а окончательная отмена произошла в 2002 году. В результате в 2016 году в стране действуют три налога на прибыль от добычи нефти: 30% – корпоративный налог на прибыль, 20% – дополнительный налог и 35% – нефтяной налог для «старых» лицензий, по которым разрешение на разработку выдано до 16 марта 1993 года. Суммарная эффективная ставка налогообложения прибыли в Великобритании составляет 50% для «новых» лицензий и 67,5% для «старых». Также применяются стимулирующие вычеты из дополнительного налога для отдельных категорий запасов.

Норвегия тоже отказалась от роялти, и ее налоговая система служит примером стабильности. Эффективная ставка налогообложения прибыли 78% (сумма корпоративного налога на прибыль и дополнительного нефтяного налога) неизменна с 1992 года. При этом применяется аплифт в размере 22% от величины капитальных вложений.

В Нигерии основным налогом является налог на нефтяную прибыль. Максимальная ставка налога составляет 85% (первые пять лет – 65,75%), для соглашений о разделе продукции – 50%. Роялти

TAX REFORM FORKS

The article discusses the oil production taxation system in Russia compared with worldwide practice; characteristics of the current status and their causes. The article discusses also the key forks associated with implementation of supplementary tax on the income from production and transformation of petroleum taxes based on gross performance figures.

Key words: taxes, oil production, MET, Russia, incomes.

Sergey Yezhov, Anton Rubtsov





находится в диапазоне от 0% (для континентального шельфа с глубиной более 1000 м) до 20%.

В США дополнительное налогообложение прибыли не используется, но ставки налога на прибыль сравнительно высоки, значительную фискальную роль также играют бонусы. За счет конкурентного рынка и широкого доступа к ресурсам углеводородов величина собираемых бонусов довольно внушительна и сопоставима с размером роялти.

Рост цен на нефть в 2000-е годы привел к некоторому ренессансу платежей на основе валовых показателей для изъятия ценовой ренты. Налоги на случайную прибыль были введены в Алжире, Эквадоре, Венесуэле, во многих странах были повышены ставки роялти (Боливия, Канада, Индия), в Аргентине введены вывозные таможенные пошлины на нефть,

Рисунок 1

Характеристики систем налогообложения добычи нефти

Характеристики систем налогообложения	Налоги на базе прибыли, %	Налоги и платежи на базе валовых показателей, %
 Многообразие налоговых условий, СРП, льготы для маргинальных месторождений	50  85	20 
 Сумма корпоративного налога на прибыль и нефтяного налога	78 	
 Сумма корпоративного налога на прибыль, дополнительного налога и налога на нефтяные доходы	50  67,5	
 Низкие ставки роялти. Дополнительное налогообложение прибыли	41  60	10 
 Отсутствие или умеренные ставки роялти. Ресурсно-рентный налог дополнительно к налогу на прибыль	30  58	5  10
 Умеренные ставки роялти, льготные ставки для низкодебитных скважин. Высокая роль бонусов	35  45	3  21
 Гибкие ставки роялти от территории, дебита, цены, свойств нефти, прибыли	25  31	5  45
 Высокие ставки НДС и таможенных пошлин. Льготы для отдельных категорий запасов	20 	МИН 5  МАКС 70

Источник: VYGON Consulting

причем при росте цен нефти ставки были повышены, а с 2015 года — снижены.

Нельзя сказать, что какая-либо модель идеальна для обеспечения баланса между изъятием нефтяной ренты и стимулированием инвестиций в развитие отрасли. Из крупных нефтедобывающих стран только Великобритания и Норвегия полностью отказались от роялти и перешли на налогообложение прибыли от добычи. В большинстве государств действуют смешанные системы, когда одновременно существуют и платежи, базирующиеся на валовых показателях, и дополнительное налогообложение прибыли от добычи.

Исходные условия и ограничения для реформы

Тема внедрения налогообложения прибыли от добычи нефти в России не нова. Законом «О недрах» 1992 года был предусмотрен налог, основанный на экономических показателях добычи, — по недоразумению он был назван «акцизный сбор». «Акцизный сбор» должен был вводиться «по отдельным видам минерального сырья, добываемого из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками при получении пользователем недр сверхнормативной прибыли, содержащейся в цене продукции». В дальнейшем формулировка была исправлена, акцизный сбор был переименован в «акциз на отдельные виды минерального сырья», а понятие «сверхнормативная прибыль» было исключено из закона.

С того момента и до настоящего времени налогообложение добычи в России базируется только на валовых показателях. Исключение составляют три СРП, заключенные до принятия закона «О СРП» в 1996 году. Мы не будем подробно касаться истории такой системы налогообложения в России, но тот факт, что больше не было подписано ни одного нового соглашения, достаточно красноречив.

При разработке Налогового кодекса в середине 1990 годов — начале 2000 годов рассматривалась возможность введения налога на дополнительный доход от

добычи углеводородов (НДД), основанного на Р-факторе. Однако проекты НДД не были реализованы, и тема была практически заморожена. Лишь в конце 2014 года Заксобрание ХМАО при поддержке ряда нефтяных компаний и Минэнерго РФ подготовило и внесло в Госдуму проект закона о налогообложении финансового результата добычи нефти для пилотных проектов (НФР). В 2015 году крупнейшая российская нефтяная компания реанимировала старый проект НДД, одновременно Минфин РФ предложил альтернативный вариант «налога на добавленный доход от нефтяной отрасли», аббревиатура которого совпадает с НДД на основе Р-фактора, но при этом он имеет заметно отличающийся механизм.

Почему же, вопреки общемировым тенденциям, в России не внедряется налогообложение прибыли от добычи? Только ли здесь дело в более простом администрировании налогов на основе валовых показателей? С другой стороны, является ли панацеей переход на налогообложение прибыли и возможно ли разом отказаться от валовых налогов и «лоскутного одеяла» льгот?

Если мы изучим международный опыт налогообложения добычи, то заметим определенную закономерность. В странах, где налогообложение базируется на прибыли, доля нефтегазовых доходов в бюджете, как правило, сравнительно невелика (рис. 2). В Великобритании этот показатель даже в период высоких цен на нефть составил 0,7%. При этом в главной нефтедобывающей провинции Канады — Альберте доля нефтегазовых доходов в бюджете составляет 21% и обеспечивается за счет роялти.

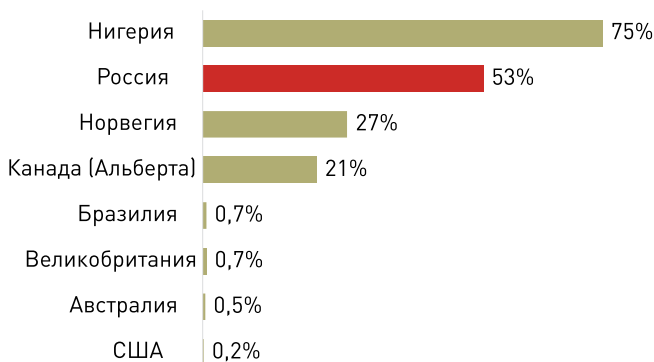
В Норвегии доля нефтегазовых доходов в бюджете в 2014 году составила 27%, однако на налоги пришлось 54,6% от суммарных поступлений, остальное — прямое участия государства в добыче (36%) и дивиденды (9%). В Нигерии доля нефтегазовых доходов в бюджете — 75% и основу налогообложения составляет налог на нефтяную прибыль. Но и в этой стране на данный налог приходится лишь 60% доходов от нефтегазовой отрасли, другими источниками бюджетных доходов являются роялти (22%), дивиденды (9%), образовательный налог (4%) и налог на развитие дельты Нигера (2%).

В России доля нефтегазовых доходов в общих доходах бюджета составила в 2014 году 53%, из них налоги на базе валовых показателей — более 97%, налог на прибыль — около 2%, а дивиденды государственных компаний — менее 1%. Высокая зависимость доходов российского бюджета от нефтяной отрасли — очень существенное ограничение для каких-либо масштабных экспериментов с налоговой системой.

Другим ограничением является высокая доля налогов в цене продукции. В период высоких цен (в 2014 году) в России она составила около 60%, а, к примеру, в Норвегии — 33%, в Великобритании — 18%. Для того чтобы полностью перейти на налогообложение прибыли от добычи нефти и при этом сохранить

Рисунок 2

Характеристики систем налогообложения добычи нефти



Источник: VYGON Consulting

доходы бюджета на текущем уровне, суммарная ставка налогообложения прибыли должна составить более 85%. Такой экстремально высокий показатель создает проблемы с налоговым администрированием и снижает стимулы к повышению эффективности, поскольку дополнительные затраты приводят к значительной экономии на налогах. В международной практике этот эффект называется «золочение» (gold plating). Таким образом, полный переход на налогообложение прибыли от добычи нефти в России невозможен, необходимо сохранение платежей на основе валовых показателей.

Развилки целевой модели налогообложения добычи нефти

Проекты НФР и НДД предусматривают их применение только для пилотных проектов. В качестве таковых для НФР выступают браунфилды, для которых вводится специальный налоговый режим, заключающийся в замене НДС на НФР. При этом таможенная пошлина сохраняется. На наш взгляд, такой подход не очень удачен в силу того, что при дальнейшем снижении и отмене пошлины в рамках будущих налоговых маневров не останется никаких налогов на основе валовых показателей. Ставка НФР — 60%, НФР не уменьшает налоговую базу налога на прибыль, соответственно, суммарная ставка налогообложения прибыли составляет 80%. Дополнительно предусмотрен аплифт к капитальным вложениям в размере 40%.

НДД в варианте Минфина был разработан в основном для применения на гринфилдах. В соответствии с проектом НДС поглощает таможенную пошлину, так что предложенная система может применяться при любых вариантах продолжения налогового маневра. Ставка НДС для проектов, к которым применяется НДД, составляет 30% до момента окупаемости инвестиций и 40% после достижения окупаемости. Ставка НДД предложена на уровне 70%, при этом НДД вычитается из базы налога на прибыль, поэтому суммарная ставка налогообложения прибыли будет 76%.

Оба законопроекта отличаются высокой степенью налогообложения добычи, сопоставимой с действующей налоговой системой для месторождений без льгот. Таким образом, для проектов с льготами переход на НДД/НФР, как правило, невыгоден, и для распространения предложенных налоговых механизмов от пилотов на всю отрасль потребуется их существенная корректировка.

При обсуждении НДД/НФР основное внимание уделяется тому, насколько будет выгодно для государства и компаний их введение на пилотных проектах, какие доходы бюджета окажутся под риском, какой максимальный объем добычи пилотных проектов (6, 10 или 16 млн т в год). При этом целевая модель налогообложения опять оказывается за рамками

обсуждения, хотя именно она должна иметь определяющее значение для выбора направления реформы.

Для проведения системного преобразования налогообложения добычи нефти необходимо ответить на следующие вопросы:

Какой должна быть очередность перехода нефтяной отрасли на налогообложение прибыли?

Кроме предложенных адресных пилотных проектов возможны и другие варианты. К примеру, переходить на новую систему сразу по всем гринфилдам либо первоначально только по тем гринфилдам, которые включены в перечень льготуемых по экспортной пошлине. Это не приводит к риску потерь текущих доходов бюджета. Поскольку до 2035 года более 60% добычи нефти в России будет приходиться на браунфилды, системная реформа не может ограничиться изменениями налогового режима только для гринфилдов. Необходимо определить целевые ориентиры по этапам перехода на налогообложение прибыли на браунфилдах.

Какие параметры НДД/НФР являются оптимальными?

Во-первых, предлагаемая суммарная ставка налогообложения прибыли слишком высока для российских условий. По нашим оценкам, она не должна превышать 65–70%. Во-вторых, налоги должны быть применимы не только для пилотных проектов, а для всей отрасли.

Как синхронизировать налоговый маневр и переход на налогообложение прибыли от добычи нефти?

Возможен такой вариант продолжения налогового маневра, чтобы снижение экспортных пошлин компенсировалось не ростом НДС, а налогообложением прибыли от добычи.

Что делать с льготами по НДС?

Вместо отмены действующих льгот по НДС в соответствии с проектами НДД/НФР, на наш взгляд, требуется их переформатирование. При сохранении НДС на относительно высоком уровне должны быть сохранены в каком-либо виде льготы для выработанных месторождений, трудноизвлекаемых запасов, сверхвязкой нефти. При этом для стимулирования добычи на браунфилдах целесообразно расширить систему льгот в части стимулирования применения МУН.

К сожалению, сложившаяся практика оперативных корректировок законодательства исходя из текущих задач не предполагает ответов на такие вопросы. Должен быть изменен подход к реформе законодательства в добыче. Необходимо ориентироваться не на срок бюджетного планирования в 1–3 года, а на более длительную перспективу. С участием заинтересованных сторон должна быть разработана дорожная карта реформы и целевые параметры налогообложения нефтяной отрасли, что позволит системно решать задачи реформирования. 💧