

# О развитии и совершенствовании налогообложения при добыче нефти

**Р.А. Саакян**, доктор экономических наук, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

**М.М. Юмаев**, кандидат экономических наук, начальник отдела Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

В настоящей статье авторы рассматривают ряд актуальных вопросов налогообложения доходов от добычи нефти, решенных за последние годы и требующих рассмотрения в среднесрочной перспективе.

Практика применения НДС в течение первых лет его существования показала необходимость совершенствования налогообложения добычи углеводородного сырья посредством дифференциации НДС.

Механизм дифференциации применялся в течение 2007 и 2008 гг., однако оставались сложности в вопросах применения норм на практике. Основными вопросами были: применение прямого метода учета добытой нефти, определение степени выработанности запасов участка недр и сроки налоговых каникул.

В связи с этим в 2008 г. был принят Федеральный закон № 158-ФЗ, который с 1 января 2009 г. исключил зависимость применения налоговых льгот от использования прямого метода учета добытой нефти, а также уточнил шкалу расчета налога на добычу нефти.

## Введение

К настоящему времени в Российской Федерации формирование основ современной налоговой системы в целом закончено. Однако проведение социально-экономических преобразований и интеграция России в мировую экономику неизбежно требуют дальнейшего совершенствования законодательства о налогах и сборах. Кроме того, на сегодняшний день решены не все задачи, поставленные в ходе налоговой реформы. Поэтому эта отрасль законодательства должна и будет динамично изменяться, что в полной мере относится и к налогообложению при добыче нефти.

Нефтяной сектор экономики России играет ведущую роль в формировании доходов бюджетной системы государства, что обуславливает чрезвычайно важное значение построения эффективной системы налогообложения доходов от добычи нефти. Такая система должна обеспечивать, с одной стороны, изъятие в пользу государства природной ренты, генерируемой при добыче нефти, а с другой — сохранение достаточных стимулов для инвестиций в данный сектор экономики.

Особое значение этот вопрос приобретает в условиях замедления темпов экономического роста, снижения курса рубля по отношению к валютам, в которых осуществляется оплата экспорта энергоресурсов, и общего уменьшения доходов бюджетной системы Российской Федерации, в том числе за счет принятых в 2008 г. мер по снижению налоговой нагрузки на нефтедобывающую отрасль экономики.

Проведенная реформа налогообложения доходов от добычи нефти позволила существенно повысить бюджетную эффективность налоговой системы, однако ряд проблем налогообложения остается нерешенным.

В ситуации истощения основных месторождений, повышения величины и дифференциации издержек по добыче нефти в России серь-

езной проблемой является обеспечение эффективной налоговой политики в области налогообложения доходов от добычи нефти в условиях существующих требований Налогового кодекса Российской Федерации к учету добытой нефти.

Основными результатами налоговой реформы в нефтяном секторе экономики явились введение в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), который заменил действовавшие до этого платежи за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть, и установление применительно к нефти специфической ставки данного налога, корректируемой с учетом уровня мировых цен на нефть.

Введение НДПИ позволило упростить налоговую систему и приблизить ее к мировым стандартам. Установление же для нефти специфической ставки НДПИ позволило преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования. Важным элементом реформирования налогообложения нефтяного сектора явилось также законодательное установление предельных размеров вывозных таможенных пошлин на нефть, изменяющихся в зависимости от уровня мировых цен.

С 2007 г. система налогообложения добычи нефти была дополнена новыми элементами: для нефтяных месторождений с высокой степенью выработанности был введен понижающий коэффициент к ставке НДПИ, а для новых месторождений в ряде регионов Российской Федерации установлена нулевая ставка НДПИ на определенный период с даты государственной регистрации лицензии на право пользования недрами либо до достижения определенного объема накопленной добычи нефти на участке недр (налоговые каникулы).

В перспективе целесообразно также принятие других мер, направленных на обеспечение экономически обоснованной налоговой нагрузки при добыче нефти, в том числе применение существенно более сложных с точки зрения налогового администрирования инструментов налогообложения добычи нефти, основанных на том или ином опреде-

лении налогооблагаемого дохода и той или иной форме адвалорного налога, например таких, как налог на дополнительный доход от добычи углеводородов.

В настоящей статье рассматривается ряд актуальных вопросов налогообложения доходов от добычи нефти, решенных за последние годы и требующих рассмотрения в среднесрочной перспективе.

### Дифференциация НДПИ при добыче нефти

Практика применения НДПИ в течение первых лет его существования показала необходимость совершенствования налогообложения добычи углеводородного сырья посредством дифференциации НДПИ. В процессе работы над механизмом дифференциации выдвигались различные критерии

и факторы дифференциации налога. Результатом этой работы стало принятие Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ «О внесении изме-

Нефтяной сектор экономики России играет ведущую роль в формировании доходов бюджетной системы государства, что обуславливает чрезвычайно важное значение построения эффективной системы налогообложения доходов от добычи нефти.

нений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее — Федеральный закон № 151-ФЗ).

Этим Законом с 1 января 2007 г. установлена нулевая ставка НДПИ на нефть, добытую при освоении новых месторождений, сверхвязкую нефть, а также введен понижающий коэффициент к ставке НДПИ на нефть, добытую при разработке месторождений со степенью выработанности 80 % и более.

Кроме того, указанным Законом была отменена статья 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации», в которой определялся порядок установления ставки НДПИ при добыче нефти. Данные нормы включены непосред-

ственно в статью 342 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

Механизм дифференциации применялся в течение 2007 и 2008 гг., однако сложности в вопросах применения норм на практике остаются. Основными вопросами являются: применение прямого метода учета добытой нефти, определение степени выработанности запасов участка недр и сроки налоговых каникул.

### Прямой учет нефти

До 1 января 2009 г. согласно Федеральному закону № 151-ФЗ налоговые льготы по НДС при добыче нефти на новых месторождениях и месторождениях с выработанностью 80 % и более предоставлялись только при наличии прямого учета количества добытой нефти, то есть по каждому участку недр, предоставленному налогоплательщику в пользование. При этом под термином «участок недр» понимается геометризованный блок недр, определенный конкретной лицензией на право пользования недрами. Участок недр может включать часть месторождения, одно месторождение, несколько месторождений.

Несколько иная ситуация с применением прямого метода учета имеет место при добыче сверхвязкой нефти: нулевая налоговая ставка применяется при добыче сверхвязкой нефти на участках недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа·с в пластовых условиях. Поскольку установлена необходимость определения показателя вязкости нефти в пластовых условиях, то есть по конкретным пластам, то и нулевая ставка должна применяться к учтенному прямым методом количеству нефти, добытой из соответствующих пластов.

Зависимость права на льготы от применения прямого метода учета добытой нефти ограничивает область применения налоговых льгот, поскольку не на всех выработанных участках существует прямой учет. В связи с этим недропользователи предлагали вариант, при котором, по их мнению, возможно получение права на льготу при подготовке нефти, поступающей с разных участков недр: это поочередная по времени подготовка нефти из разных участков недр на одной установке подготовки нефти (далее — УПН) либо поочередное измерение количества нефти обезвоженной, обессолен-

ной и стабилизированной с помощью узла коммерческого учета на выходе данной установки.

Однако использовать льготы при такой схеме подготовки и учета было невозможно.

По данным Минэнерго России, в 2007 г. только по ведущим компаниям из 230 месторождений с выработанностью более 80 % льготное налогообложение применялось лишь на 52 месторождениях (23 %). Соответственно, из 69 млн т добычи по этим месторождениям льготировано по НДС только 20 млн т (29 %). При этом для организации прямого метода учета количества добываемой нефти требуются значительные финансовые средства.

По экспертным оценкам ведущих нефтяных компаний, на организацию прямого учета добытой нефти требуется около 50 млрд рублей. Кроме того, потребуются изменение технологической схемы разработки месторождений с решением организационных проблем, таких как оформление землеотводов, переутверждение проектной документации с достаточно длительными процедурами согласования и т.д. Одновременно оснащение нефтяных промыслов технологическим оборудованием приведет к приостановке эксплуатации месторождения и, как следствие, к снижению объемов добычи нефти.

С 1 января 2009 г. норма, устанавливающая обязательность использования прямого метода учета добытой нефти для применения льгот, отменена Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (далее — Федеральный закон № 158-ФЗ).

### Определение степени выработанности запасов

При применении налоговых каникул и льготы по выработанным месторождениям используются показатели выработанности запасов конкретного участка недр.

В соответствии с НК РФ степень выработанности запасов определяется по участку недр, а не по месторождению как отношение накопленной добычи к начальным извлекаемым запасам нефти. Причем для расчета начальных извлекае-

мых запасов используются данные баланса запасов по состоянию на 1 января 2006 г., поэтому последующее приращение или списание запасов не оказывает влияния на величину знаменателя. Для расчета накопленной добычи используются данные того баланса запасов, который был утвержден в установленном порядке к моменту начала календарного года, в котором исчисляется налог. Оперативные данные о накопленной добыче на начало года, в котором рассчитывается НДС, не могут использоваться при определении степени выработанности участков недр.

Это правило применяется и в отношении вновь разрабатываемых участков недр, степень выработанности которых по состоянию на 1 января 2007 г. не превышала 5 %. Соответственно, это исключает возможность применения льгот по участкам недр, предоставленным в пользование начиная с 1 января 2006 г.

### Срок налоговых каникул

Продолжительность налоговых каникул определяется двумя условиями, которые должны соблюдаться одновременно: льготный объем добытой нефти (25 млн т) и срок разработки запасов участков недр (лицензии на разведку и добычу — не более 10 лет, лицензии на геологическое изучение (поиск, разведка) и добычу — не более 15 лет).

При этом следует иметь в виду, что срок разработки запасов исчисляется не с момента начала добычи нефти, а с момента государственной регистрации лицензии на пользование недрами.

### Нормативы потерь полезных ископаемых

Следует отметить, что кроме дифференцированного подхода к налогообложению добытой нефти путем введения льгот по НДС Федеральный закон № 151-ФЗ установил более льготный порядок применения налоговой ставки 0 рублей (0 %) в части нормативных потерь полезных ископаемых всех видов.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ при добыче полезных ископаемых в части их нормативных потерь налогообложение производится по налоговой ставке 0 рублей в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натураль-

ном выражении. При этом нормативными потерями признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Федеральным законом № 151-ФЗ была внесена поправка в указанный подпункт, которая решает проблему, связанную с утверждением не в установленный срок нормативных потерь полезных ископаемых.

Так, если на момент наступления срока уплаты НДС по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, то впрямь до утверждения вышеуказанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, а по вновь разрабатываемым месторождениям — нормативы потерь, установленные техническим проектом. Законодательство не предусматривает перерасчет НДС в случае утверждения нормативов потерь, имеющих отличие (в ту или иную сторону) от предыдущих.

Введенная норма улучшает положение налогоплательщиков, поскольку в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921 при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь все фактические потери полезных ископаемых относились к сверхнормативным до утверждения нормативов потерь. И в данном случае не могла применяться нулевая налоговая ставка.

Проведенная реформа налогообложения доходов от добычи нефти позволила существенно повысить бюджетную эффективность налоговой системы, однако ряд проблем налогообложения остается нерешенным.

## Новое в налогообложении добычи нефти с 1 января 2009 г.

Таблица 1

Нормы Федерального закона № 151-ФЗ о дифференцированном подходе к налогообложению добычи нефти являются только первым шагом в формировании детализированной и упорядоченной системы налоговых механизмов, разработанных для различных категорий месторождений.

Основная цель налоговой политики в среднесрочной перспективе — поддержка нефтедобывающей отрасли для стимулирования освоения новых районов и использования новых технологий для повышения нефтеотдачи пластов в традиционных регионах добычи нефти.

В связи с этим в 2008 г. был принят Федеральный закон № 158-ФЗ, которым в первую очередь была исключена зависимость применения налоговых льгот от использования прямого метода учета добытой нефти.

Кроме того, Федеральным законом № 158-ФЗ уточняется шкала расчета налога на добычу нефти путем повышения необлагаемого налогом минимума цены с 9 до 15 долларов за баррель, учитываемого при расчете НДС коэффициента Кц.

Для изменения цены отсечения существовали явные предпосылки. НДС в нефтяной отрасли рассчитывается по специфической формуле, учитывающей постоянные и переменные показатели. К постоянным показателям, установленным с 1 января 2005 г., относятся базовая ставка НДС в размере 419 рублей за тонну и минимальная стоимость барреля нефти — 261 рублей за тонну при цене нефти 9 долларов за баррель и курсе рубля к доллару США в 2004 г. 29 рублей. Переменной величиной является текущая (средневзвешенная за квартал) цена одного барреля нефти.

Вместе с тем с 2005 г. существенно изменились как цена нефти Urals на внешнем рынке, так и курс рубля по отношению к доллару США, что соответственно повлияло на увеличение НДС в нефтяной отрасли. В связи с этим было решено внести изменения в механизм исчисления НДС с учетом реальной ценовой конъюнктуры нефти Urals и изменения курса рубля. Изменения ставки НДС и необлагаемого налогом минимума цены с момента введения НДС представлены в таблице 1.

Ставка НДС при добыче нефти

	2002–2003	2004	2005–2008	2009
Базовая ставка НДС, руб./т	340	347	419	419
Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц)	$(Ц-8) \times P/252$		$(Ц-9) \times P/261$	$(Ц-15) \times P/261$

Данное изменение является особенно актуальным в условиях резкого снижения мировых цен на нефть и иных последствий финансово-экономического кризиса и в совокупности со снижением экспортной пошлины дает существенные налоговые послабления.

Вероятность дальнейшего повышения цены отсечения и внесения иных изменений в механизм определения налоговой ставки по НДС будет определяться в том числе динамикой цены на нефть на мировых рынках и курса рубля к доллару США.

Как показывают расчеты, за счет действия данных факторов ставка НДС в реальном выражении в прогнозных условиях 2009 г. снижается примерно на 26 % по отношению к 2007 г.

Такое снижение общей ставки НДС уменьшает налоговую нагрузку на нефтяной сектор, позволяет нефтяным компаниям получить в свое распоряжение дополнительные финансовые ресурсы, повышает доходность инвестиций в освоение новых месторождений и стимулирует более углубленную разработку истощенных месторождений.

Рис. 1. Расчетные ставки НДС при добыче нефти в условиях 2007 и 2009 гг. (в ценах 2007 г.), руб./т

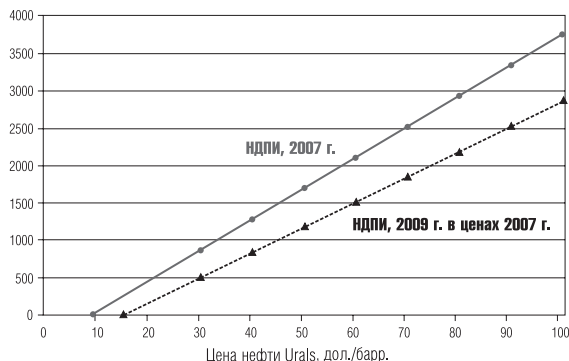


Таблица 2

## Влияние изменения формулы расчета коэффициента Кц и других факторов на ставку НДС при добыче нефти

	Цена нефти Urals, дол./барр.					
	50	60	70	80	90	100
Ставка НДС при действующей формуле расчета Кц в условиях 2007 г., руб./т	1683	2094	2504	2914	3325	3735
Ставка НДС при новой формуле расчета Кц в условиях 2009 г., руб./т	1399	1799	2199	2598	2998	3398
Ставка НДС при новой формуле расчета Кц в условиях 2009 г. (в ценах 2007 г.), руб./т	1143	1470	1796	2123	2450	2776
Снижение ставки НДС в 2009 г. (в ценах 2007 г.) по сравнению с 2007 г., %	32,1	29,8	28,3	27,2	26,3	25,7

Федеральным законом № 158-ФЗ также уточняется понятие массы добытой нефти в целях налогообложения. Используемый в НК РФ термин «количество добытой нефти» уточняется для единообразия применения — для обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти оно будет определяться в единицах массы нетто. При этом массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Федеральным законом № 158-ФЗ определен перечень новых территорий Российской Федерации, при добыче нефти на которых с 1 января 2009 г. распространяются налоговые каникулы.

Так, применение нулевой ставки НДС при добыче нефти распространяется на добычу нефти на участках недр севернее Северного Полярного круга, расположенных полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря и на континентальном шельфе Российской Федерации. Закон устанавливает, что нулевая ставка будет действовать до достижения на участке недр накопленного объема добычи нефти 35 млн т. При этом Закон также ограничивает срок разработки запасов данного участка недр. Если лицензия предоставлена на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых, срок не должен превышать 10 лет

или должен быть равным 10 годам с даты государственной регистрации лицензии, а для совмещенной лицензии (геологическое изучение и добыча полезных ископаемых) не должен превышать 15 лет или равен 15 годам с даты ее государственной регистрации.

Кроме того, нулевая ставка НДС будет применяться при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения на участке недр накопленного объема добычи

10 млн т и при условии, что срок разработки запасов участка не превышает 7 лет или равен 7 годам — для лицензии на разведку и добычу полезных ископаемых, а для совмещенной лицензии (геологическое изучение и добыча полезных ископаемых) не превышает 12 лет или равен 12 годам с даты ее государственной регистрации.

Налоговые каникулы будут также действовать на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа и на полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе. Для этих регионов льготы действуют до достижения на участке недр накопленного объема добычи нефти 15 млн т и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 7 лет или равен 7 годам (для лицензии на разведку и добычу) и не превышает 12 лет или равен 12 годам (для совмещенной лицензии) с даты государственной регистрации лицензии на пользование недрами.

Снижение общей ставки НДС уменьшает налоговую нагрузку на нефтяной сектор, позволяет нефтяным компаниям получить в свое распоряжение дополнительные финансовые ресурсы, повышает доходность инвестиций в освоение новых месторождений и стимулирует разработку ... истощенных месторождений.

В особом порядке налоговые каникулы действуют на участках недр, расположенных в указанных субъектах Российской Федерации, но лицензия на право пользования которыми уже действовала по состоянию на 1 января 2009 г. В данном случае степень выработанности запасов по состоянию на 1 января 2009 г. должна быть меньше или равна 5 %. Льготный объем нефти ограничен вышеуказанными значениями, установленными для вновь разрабатываемых участков недр, а срок действия льготы — сроком, который по вновь разрабатываемым участкам недр установлен в отношении лицензий на право пользования недрами для разведки и добычи полезных ископаемых.

В настоящее время Минфином России совместно с профильными министерствами и ведомствами подготовлены поправки, связанные с введением нулевой ставки при добыче нефти для стимулирования ввода и разработки новых месторождений, расположенных в пределах Черного и Охотского морей. Разработка законопроекта ведется по аналогии с ранее принятыми поправками, то есть налоговые льготы будут применяться до достижения определенных объемов добычи и при соблюдении соответствующих сроков разработки месторождений, которые пока еще не определены.

Рассматривается также возможность введения льгот в отношении мелких — с незначительными запасами нефти — месторождений и при добыче нефти из законсервированных и бездействующих скважин, из месторождений углеводородного сырья, в которых нефть не является основным полезным ископаемым, возможность отмены нулевой ставки НДС в отношении технологических потерь при добыче нефти.

На текущий момент назрела необходимость разработки концепции новой модели налогообложения нефтяной отрасли, которая будет предусматривать как корректировку ставки НДС при добыче нефти и формул расчета коэффициентов, применяемых к указанной ставке, так и постепенное введение налога на сверхдоходы при добыче нефти (налог на дополнительный доход) для новых месторождений.

Переход к налогообложению дополнительного дохода, получаемого при добыче углеводородного сырья, возможен после выработки соответствующих методов его администрирования.

Предложение о введении налога на сверхдоходы компаний отрасли (налога на дополнительный доход при добыче нефти) в настоящее время прорабатывается с точки зрения возможности его реализации в среднесрочной перспективе для новых месторождений. Это связано с необходимостью оценки стимулирующего эффекта данной меры с учетом задачи по освоению новых месторождений, определением необходимого уровня налоговой нагрузки в отрасли и значения доходов от добычи нефти для бюджетной системы.

Необходимо отметить, что переход к налогообложению дополнительного дохода, получаемого при добыче углеводородного сырья, возможен после выработки соответствующих методов его администрирования.

Так, для введения нового налога необходимо решение проблемы трансфертного ценообразования путем законодательного установления порядка определения цен для целей налогообложения, а также создание системы внутрироссийских ценовых индикаторов, основным источником профильной информации для которой должна стать российская нефтяная биржа. Помимо этого, необходимо внедрить в практику налогообложения механизмы контроля за ценами на материальные ресурсы, работы и услуги, приобретаемые нефтедобывающими компаниями для добычи нефти, с целью недопущения необоснованного занижения базы для исчисления налога.

Вопрос налогового стимулирования разработки новых месторождений углеводородного сырья в сложившихся экономических условиях обсуждался в качестве основного на совещании «О состоянии и проблемах развития нефтяной отрасли Российской Федерации» у Председателя Правительства Российской Федерации 12 февраля 2009 г. в г. Кириши. На совещании было признано необходимым в ближайшее время разработать модель налогообложения, которая будет применяться для новых нефтегазовых месторождений, основываться на налогообложении реальных результатов хозяйственной деятельности, а также стимулировать рациональное пользование недрами и применение наиболее современных технологий добычи при сохранении прозрачности и простоты администрирования. □