

ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

© 2014 А.В. Заступов*

Ключевые слова: налоговое администрирование, налог на добавленную стоимость, восполнение ресурсной базы, эффективное регулирование, геолого-разведочные работы, трудноизвлекаемые запасы, нефтедобыча, механизмы стимулирования инвестиций, налоговый контроль.

Рассмотрена проблема скорейшего реформирования и эффективного регулирования действующей налоговой системы, а также ее адаптации к нуждам развития геолого-разведочной и нефтедобывающей отраслей.

Налогообложение в нефтедобыче как один из важнейших инструментов государственной политики призвано способствовать улучшению эффективности недропользования, инвестиционной привлекательности нефтедобывающей отрасли, а также максимизации изъятия горной ренты. Существующая сегодня в нефтедобывающем секторе система налогового администрирования позволяет формировать стабильные доходы государства, но не учитывает индивидуальных особенностей фискальных и регулирующих функций отдельных налогов, которые не реализованы в полной мере. Особого внимания заслуживает рассмотрение налоговой системы в геолого-разведочной отрасли.

Сегодня воспроизводство минерально-сырьевой базы (МСБ) обеспечивается как за счет геологоразведки, так и через увеличение объемов извлечения углеводородного сырья из его уже открытых месторождений. В первом случае ключевыми документами в области развития сырьевого сектора экономики являются принятая Правительством РФ Стратегия развития геологической отрасли до 2030 г. и одобренная Правительством РФ Долгосрочная программа воспроизводства МСБ. При этом основополагающей задачей государства выступает привлечение инвестиций в геологоразведочную отрасль. Государство уже разработало и приступило к реализации комплекса мер по стимулированию частных компаний, который включает в себя мероприятия по снижению административных, налоговых барьеров и геологических рисков, а также по экономическому стимулированию.

Раскрывая сущность понятия налогового администрирования, следует отметить, что, с

одной стороны, налоговое администрирование рассматривается как целенаправленная плановая комплексная управленческая деятельность системы уполномоченных органов, организаций и их должностных лиц по организации применения законодательства о налогах и сборах, осуществлению контроля за его соблюдением, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов и сборов, проведению мероприятий, направленных на оптимизацию управленческих процессов, а также по обеспечению выполнения налогоплательщиками возложенных на них обязательств. С другой стороны, налоговое администрирование рассматривается как повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей. Стоит отметить, что второй вариант не вполне удачен методологически, поскольку понятие налогового администрирования, данное в его рамках, сходно с термином "налоговый контроль", определение которого приводится в ст. 82 Налогового кодекса РФ¹.

В современной российской налоговой системе налог на добавленную стоимость (НДС) определяется как один из самых сложных и проблемных налогов. В соответствии с принятой Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) классификацией НДС включен в состав налогов на потребление и является по своему экономическому содержанию универсальным акцизом, которым облагается производственное, общественное и частное потребление. НДС условно можно считать многосту-

* Заступов Андрей Владимирович, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: oiler79@mail.ru.

пенчатым косвенным налогом, который взимается при продажах и на всех стадиях производственного и распределительного циклов.

Методология исчисления налогового обязательства предусматривает право налогоплательщика на налоговые вычеты по НДС, уплаченному поставщикам материальных ресурсов. Тем не менее, прямому обложению подлежат материальные ресурсы, приобретенные без налога, амортизация и целый ряд налогов, учитываемых в затратах хозяйствующего субъекта. Таким образом, любой рост оплаты труда, а значит и ЕСН, имеет своим последствием дополнительные поступления и по НДС. Рост инвестиций, а значит и амортизации, также способствует росту НДС и т.д. Таким образом, становится очевидным вывод о том, что название налога маскирует его экономическое содержание. По своей сути, НДС представляет собой универсальный оборотный налог, взимаемый на всех стадиях движения продукции до конечного потребителя, имеющий специфику в форме налогового вычета при определении конечного налогового обязательства².

Переход на новую систему недропользования в начале 1990-х гг. привел, по сути, к деградации геолого-разведочной отрасли, о чем свидетельствуют фактические показатели нефтедобычи за этот период в Российской Федерации. Ситуация провала с геолого-разведочными работами середины 1990-х гг. стала выправляться с введением целевого налога на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

С введением Налогового кодекса в 2002 г. вновь наметилась негативная тенденция сокращения объемов геолого-разведочных работ (ГРП) и соответственно подготовки новых запасов нефти и газа, что особенно тревожно на фоне постоянно растущей добычи нефти. Прирост запасов нефти по регионам России начиная с 2001 г. неуклонно снижался. Пик инвестиций в геологоразведку был пройден в 2001 г. (48,3 млрд руб.), в 2002 г. произошло их сокращение до 35,5 млрд руб. (73,8% к предыдущему году), снижение объемов инвестиций продолжилось и в последующие годы. В объемах поисково-оценочного бурения (1,1 млн м) снижение составило 43%. В этом смысле значительным резервом для наращивания добычи нефти представляются трудноизвлекаемые нефтяные запасы.

Удельный вес Самарской области в добыче нефти по России составляет 2,4%. На тер-

ритории области открыто более 380 месторождений нефти. Добычей нефти в регионе, в частности, занимаются ОАО «Самаранефтегаз», ЗАО «Самара-Нафта», ООО «Татнефть-Самара» и ОАО «Оренбургнефть». Так, в Самарской области за период 2001-2012 гг. произошло постепенное снижение темпов добычи нефти, однако за последние годы ситуация стала выправляться в лучшую сторону. Самарская область прогнозирует рост добычи нефти в регионе в 2015 г. на 18,5% по сравнению с 2010 г. - до 16 млн т.

К факторам, повлиявшим на сокращение нефтедобычи, следует отнести недостаточное финансирование геолого-разведочных работ, уменьшение объемов поисково-разведочного бурения, отсутствие аукционов на право пользования недрами в течение почти 10 лет.

Следует отметить, что положительный опыт освоения мелких месторождений и трудноизвлекаемых запасов накоплен в Канаде и США, где большая часть бассейнов характеризуется высокой степенью разведанности и освоенности. В США крупные компании ориентированы на зарубежную ресурсную базу (на своей территории крупные объекты расположены только на Аляске и в Мексиканском заливе). Малые и средние компании осуществляют 85% объема внутреннего бурения, давая стране почти 50% от всей добытой нефти. Около 85% действующих скважин обслуживают 160 тыс. малых и сервисных предприятий. В результате применения передовых методик и технологий, гибкой налоговой политики в США в течение 50 лет поддерживается уровень добычи нефти в 350-400 млн т ежегодно. При этом низкопродуктивные и малорентабельные скважины являются источником 75% всей нефти, добываемой малыми предприятиями.

В Российской Федерации сформировалась совершенно другая ситуация, где практически вся нефтедобыча осуществляется крупными интегрированными компаниями за счет интенсивной эксплуатации крупных месторождений, открытых еще в 1950 - 1970-е гг. Многие из них находятся на стадии падающей добычи, и ее поддержание во многом будет определяться своевременным вводом в разработку мелких и трудноосваиваемых месторождений. Значительный резерв представляет фонд простаивающих (как правило, малодобитных) скважин, которых в России более 20% от всего фонда скважин.

Анализ рисков развития нефтедобычи в Самарской области показывает, что он полностью определяется возможностями открытия новых месторождений и возможностями создания новых технологий добычи (см. таблицу).

странах малые компании, добывающие 40-50% нефти, пользуются значительной поддержкой государства в условиях упрощенного налогообложения (Канада, США), то в Российской Федерации такая практика отсутствует. Для того

Фонд нефтяных скважин ОАО “Самаранефтегаз”, ед.

Показатели	2008 г.	2010 г.	2012 г.
Эксплуатационный фонд	5623	5573	5563
Действующий фонд	4022	3948	3867
Бездействующий фонд	1601	1625	1706
Коэффициент использования скважин	0,71	0,71	0,71

Объем добычи нефти компанией “Самаранефтегаз” в 2012 г. составил 10,775 млн т., что на 1,5% выше уровня 2011 г. Поддержанию добычи нефти на плановом уровне, помимо комплекса проведенных геолого-технических мероприятий, позволивших дополнительно добыть более 1,3 млн т. нефти, способствовали также приобретение новых лицензий, открытие нового месторождения. Так, в 2012 г. “Самаранефтегаз” приобрел Корнеевский, Низовский и Комсомольский лицензионные участки, открыто новое месторождение Южно-Славкинское. На старых месторождениях были открыты 10 новых залежей, извлекаемые запасы нефти которых оцениваются в 876 тыс. т.

Налогообложение при проведении геолого-разведочных работ имеет свою специфику в связи с их преимущественно затратным характером. Поэтому компании, проводящие ГРП, вправе рассчитывать на особый подход к налогообложению их бизнеса.

Одна из основных проблем ОАО “Самаранефтегаз” - разработка новых и совершенствование существующих методов поиска и разведки, позволяющих кратно увеличить эффективность геолого-разведочных работ. Предстоит разработка эффективных методов и средств прогнозирования геологического разреза, обеспечивающих выявление литологических и стратиграфических ловушек, прямое обнаружение углеводородов, значительное повышение точности и глубины разведки. Основой этих методов должна стать усовершенствованная методика пространственной сейсморазведки, использующая мощные вычислительные и телеметрические системы. В целом в России работают порядка 150 малых нефтедобывающих предприятий, на долю которых приходится, по разным оценкам, 3-5% добычи нефти. Если в западных

чтобы юниорные компании располагали возможностью воспользоваться налоговыми льготами, в 1954 г. в Канаде был введен в практику механизм специализированных акций (Flow-Through Shares - FTS).

Сущность данного механизма заключается в следующем: юниорная компания выпускает акции FTS, акционер приобретает их на фондовом рынке и получает юридическую возможность оформить свои расходы на покупку акций как затраты на ГРП и использовать скидки CEE и CDE, т.е. снизить собственный подоходный налог, полученный в совершенно иных сферах производственно-хозяйственной деятельности. Во всем остальном акции FTS аналогичны обыкновенным акциям, т.е., кроме снижения налога на прибыль, инвестор также приобретает выгодную возможность заработать на перепродаже акций в случае удачных результатов ГРП и роста котировок. Возможность выпускать акции такого типа предоставлена и иностранным компаниям, на которые распространяются скидки CEE и CDE, однако инвестором может быть только канадский налогоплательщик.

Анализируя механизм стимулирования ГРП через акции FTS, нельзя не отметить, что фактически федеральные и провинциальные власти Канады непосредственно участвуют в финансировании ГРП (вместо того чтобы поступать в бюджет в виде налогов, деньги инвестируются в ГРП). Таким образом, утверждение о том, что в развитых странах бюджет не участвует в финансировании ГРП, не вполне корректно. Однако в Канаде, в отличие от России, решение о выборе направления вложения бюджетных денег (конкретного поискового проекта) принимает не чиновник, а инвестор, который лично заинтересован в их эффективном расходовании и достижении максимального результата³.

В России об экономическом стимулировании ГРП говорят уже давно, но никаких реальных шагов в этом направлении пока не предпринято. Единственный стимулирующий механизм в геолого-разведочной отрасли - отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы - был ликвидирован в 2001 г. При этом налоговые льготы для компаний, ведущих ГРП, не предусмотрены. Государство, на деле стремящееся привлечь капитал в ГРП, должно принять такие законы и создать такую систему государственного управления, которые будут служить надежной опорой геолого-разведочным компаниям. В ином случае нельзя рассчитывать на приток частных инвестиций в эту специфическую сферу бизнеса.

Для выработки остаточных запасов нефти на разрабатываемых месторождениях и вводимых в эксплуатацию новых залежах необходимы инновационные технологии со значительно большими затратами финансовых и материально-технических ресурсов, нежели при использовании традиционных систем разработки. Не работающий фонд скважин привел к разбалансированию систем разработки месторождений, к выборочной отработке запасов наиболее доступной нефти. Основные причины перевода скважин в категорию бездействующих и на консервацию - низкий дебит нефти и высокая обводненность продукции, делающие их эксплуатацию для компаний убыточной в рамках действующей налоговой системы. Эта система ориентирована на налогообложение высокодебитных месторождений с высокой долей горной ренты в цене⁴. Вместе с тем, введение НДС как основного налога в Российской Федерации узаконило два налогового бремени:

- 1) для тех, кто работает на отечественного потребителя;
- 2) для тех, кто вывозит сырьевые ресурсы и работает на зарубежного потребителя.

Для второй группы предприятий, зарегистрированных в Российской Федерации и работающих на зарубежного потребителя, налоговое бремя является самым низким в мире и составляет менее 26%. И эти предприятия освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость. Очевидно, непосильные налоги увеличивают нагрузку на предприятия, работающие на внутренний рынок страны, а установленные самые низкие налоги в мире для предприятий - экспортеров нефтяных ресурсов стимулируют

распродажу национальных богатств. Следует также отметить, что проблема возмещения НДС при использовании ставки налога 0% порождается именно сложившейся практикой уклонения отдельных налогоплательщиков от уплаты НДС на внутреннем рынке.

Последовательная реализация политики снижения налоговой нагрузки должна затронуть в ближайшие годы налог на добавленную стоимость, требующий совершенствования методики и практики его взимания, разработки предложений по эффективности данного процесса с учетом обеспечения сбалансированности интересов государства и недропользователя. Это позволит расширить налоговую базу по НДС и повысит эффективность налогового администрирования.

Очевидно, что "плоская" шкала налогообложения и несовершенство практики взимания НДС не стимулируют соблюдения проектных режимов отбора нефти, ведения геолого-разведочных работ и восполнения ресурсной базы. Вместе с тем, истощение легкодоступных запасов и уже введенных в освоение нефтяных месторождений, а также имеющее место ухудшение структуры ресурсной базы углеводородного сырья делают актуальной проблему скорейшего реформирования и эффективного регулирования действующей налоговой системы, а также ее адаптации к нуждам развития нефтедобывающей отрасли России.

Однако налоговый контроль над правильностью возмещения НДС экспортерам наталкивается на объективные трудности. На практике невозможно проследить за уплатой НДС поставщиком в полном объеме. Это связано с тем, что количество заинтересованных участников процесса и относительная сложность внутренней структуры экспортных цепочек ничем не ограничены. При этом встречная проверка поставщиков требует существенных затрат на налоговое администрирование и, скорее всего, не даст положительного эффекта⁵.

Проблема освоения малых месторождений с так называемой "тяжелой" нефтью требует особого внимания со стороны как недропользователей, так и государства. Необходимо скорейшее проведение организационно-экономических мероприятий, гарантирующих своевременную реализацию планов освоения истощенных нефтяных ресурсов. Требуются, во-первых, усилия непосредственно государства в целях раз-

вития малого предпринимательства в нефтедобыче, выражающиеся в необходимом финансировании определенных видов и объемов работ (прежде всего, геолого-разведочных), а также во введении налоговых послаблений и льгот, во-вторых, целенаправленная экономическая деятельность компаний-недропользователей.

Для создания эффективных рыночных механизмов стимулирования внебюджетных инвестиций в геологоразведку следует предпринять следующие действия.

1. Необходимо разделить фонд недр Российской Федерации на две части. В первую (ликвидную) должны отойти участки недр с разведанными и предварительно оцененными запасами месторождения, а также участки недр, в пределах которых локализованы прогнозные ресурсы. Это те участки, в изучение которых были вложены значительные бюджетные средства, по которым получены реальные результаты, поэтому, передавая их в пользование, государство может претендовать на хотя бы частичную компенсацию собственных затрат.

Ко второй части следует отнести весь остаточный (неликвидный) фонд недр, изучение которого либо ограничилось региональной стадией, либо разведочные работы были проведены, но не дали серьезных результатов. По отношению к этим участкам говорить о затратах государства и их компенсации нет основания.

2. Подход к управлению разными частями российского фонда недр должен быть принципиально различным. По отношению к ликвидным участкам недр государство должно ставить перед собой следующие задачи: максимально компенсировать затраты, привлечь частные средства в доразведку и освоение этих участков, контролировать добычу, обеспечивая рациональное использование запасов. Для этого вполне подходят способы регулирования, предусмотренные Законом РФ "О недрах". Государство за счет бюджетных средств также может проводить ГРП на участках неликвидного фонда недр. Конкуренция с частным бизнесом позволит в течение нескольких лет окончательно решить вопрос о геологической и экономической эффективности государственных инвестиций в ГРП.

3. Лицензии на проведение ГРП на участках неликвидного фонда недр должны выдаваться на основании заявки потенциального недропользователя (принцип "первый пришел - первый получил"). При этом процедуру рассмотрения заявки следует строго регламентировать и сделать максимально простой и доступной, а недропользователь должен иметь возможность в любой момент передать (продать) право пользования недрами. Инвестируемые средства на выполнение ГРП на участке должны оцениваться как плата за право пользования недрами. Если недропользователь не хочет или не может вести ГРП, лицензия должна быть отозвана (принцип "работай или возврати государству").

В данной связи важнейшей задачей налогового администрирования по НДС становится борьба с незаконными схемами минимизации налога. Государство должно способствовать выработке эффективной фискальной политики в сфере недропользования, призванной учитывать в достаточной мере интересы потенциальных инвесторов, с выгодой для себя вести геолого-разведочные работы и наращивать ресурсную базу, компенсируя собственную нефтедобычу необходимыми объемами прироста запасов.

¹ Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2006.

² Заступов А.В. Совершенствование системы налогового администрирования в нефтяном секторе // Экономика и управление собственностью. 2012. № 4. С. 48-51.

³ Ставский А.П., Войтенко В.Н. Перспективы развития геолого-разведочных работ в России // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. 2006. № 1.

⁴ Вишневер В.Я. Некоторые вопросы структурного анализа нефтяного рынка России // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. № 3 (89). С. 21-24.

⁵ Масленникова Ж.А. Совершенствование механизма налогообложения НДС нефтегазодобывающих предприятий в Российской Федерации // Neftegaz.RU: электрон. деловой журн. 2010. URL: <http://www.neftegaz.ru>.

Поступила в редакцию 16.12.2013 г.