ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 336.02

Е.Е. Кацуба
ФКУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний», Рязань, email: allfinanse@yandex.ru

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ

Ключевые слова: налоговое законодательство, налоговая политика, налоговые льготы, углеводородное сырье, налог на добычу полезных ископаемых, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

В статье проведен анализ проблем налогообложения добычи углеводородного сырья в свете отмены льготы в отношении добычи ранее списанных запасов. Изучены причины, последствия и перспективы отмены данной льготы. Сделан вывод о необходимости законодательной проработки рассматриваемого вопроса.

E.E. Katsuba
Academy of Law and Management of the Federal Penitentiary Service, Ryazan, email: allfinanse@yandex.ru

CURRENT TAX ISSUES EXTRACTION OF HYDROCARBON RAW MATERIALS

Keywords: tax legislation, tax policy, tax incentives, hydrocarbon raw materials, tax on mining, tax on additional income from the extraction of hydrocarbons.

The article analyzes the problems of taxation of hydrocarbon raw materials extraction in light of the abolition of the benefit for the extraction of previously written-off reserves. The reasons, consequences and prospects for the abolition of this benefit are studied. A conclusion is made on the need for legislative development of the issue under consideration.

Несмотря на то, что Россия имеет многолетний опыт добычи полезных ископаемых и является крупнейшим участников мирового рынка углеводородного сырья, налогообложение в данной сфере далеко от идеального. Начиная с 90-х гг. XX в. Минфин России долго и упорно ищет оптимальную модель налогообложения в данной сфере. Подтверждением тому являются налоговые маневры, неоднократно проводимые в сфере добычи и переработки углеводородного сырья.

Цель исследования

Целями исследования является анализ налоговой политики в сфере налогообложения добычи углеводородного сырья, проводимой Минфином России в условиях глобальных вызовов (пандемия коронавирусной инфекции в 2020 г., начало специальной военной операции в 2022 г.) и ее влияние на деятельность отдельных налогоплательщиков.

Материал и методы исследования

В качестве исходных материалов для проведения анализа изменений в российском налогообложении в 2020-2024 гг. использовано налоговое законодательство России, соответствующие подзаконные акты, налоговая статистика и публикации в СМИ. В ходе работы использованы методы анализа и синтеза, системно-структурный и формально-логический методы.

Результаты исследования и их обсуждение

В связи с изменениями в НК РФ, вступившими в силу с 01.04.24 г.

(ФЗ от 31.07.23 г. №389-ФЗ), **отменена льготная ставка по НДПИ,** предусмотренная пп.4 п.1 ст.342 НК РФ **в части ранее списанных запасов полезных ископаемых.**

Причинами отмены вышеуказанной льготы являются:

1. Потребность бюджетной системы в дополнительных доходах в условиях кризисных явлений в экономике, возникших с 2022 г. в связи с обострением геополитических противоречий, приведших к началу СВО (объективная причина).

Следует отметить, что отмена льгот по НДПИ для нефтедобычи в последние годы происходят уже неоднократно и как правило связаны с антикризисной политикой государства.

Так, например, в период пандемии коронавирусной инфекции в 2020-2021 гг. Минфин России реализовал структурный налоговый маневр – существенное сокращение налоговой нагрузки вначале на сектор МСП, а затем на сектор IT-компаний и разработчиков электронной компонентной базы с одновременным повышением эффективности льгот в нефтедобыче, перераспределением природной ренты при добыче ряда твердых полезных ископаемых, усилением деофшоризации и введением налогообложения пассивных доходов обеспеченных граждан.

В рамках вышеуказанного маневра с 2021 г. были отменены следующие льготы в сфере нефтедобычи (ФЗ от 18.03.20 г. №65-ФЗ):

1) по добыче с выработанных участков недр с предоставлением права перехода соответствующих участков в режим НДД (3-й тип);

2) по добыче и экспорту вязкой/сверхвязкой нефти и льгот по экспорту нефти с отдельных участков недр («бывших» гринфилдов).

Следует отметить, что Минфин России, реализуя отмену вышеуказанных льгот, не просто сослался на потребность в дополнительных доходах бюджетной системы (этим «железным» аргументом никого не удивишь), а достаточно подробно обосновал почему именно эти льготы пали жертвой антикризисной налоговой политики 2020 г. (Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов).

В основу этих решений легла оценка эффективности системы налоговых расходов при добыче и экспорте нефти, действовавшей в течение 2006 – 2020 гг.

За прошедшее десятилетие наблюдалось как увеличение общего объема льготируемой добычи, так и расширение категорий/типов льгот:

– только с 2013 года доля льготируемой добычи нефти возросла с 26,7% до 46,3% (в 2019 году):

– объем соответствующих выпадающих доходов федерального бюджета увеличился более чем втрое: с 0,4 трлн. рублей в 2013 году до 1,4 трлн. рублей в 2019 году.

При этом это не привело к значимым изменениям в динамике объема добычи и инвестиций в отрасли:

– суммарный объем добычи практически не менялся на всем рассматриваемом периоде, незначительно колеблясь в интервале 490 – 510 млн. тонн в год (налогооблагаемый объем, без учета СРП).

– совокупные инвестиции в нефтедобычу в целом оставались на стабильном уровне в реальном выражении, несмотря на значительный рост операционного денежного потока (EBITDA): EBITDA за период приросла более чем на 2 трлн. рублей (+6,1% в год в реальном выражении) при росте капиталовложений на ~0,5 трлн. руб. (или +0,3% в реальном выражении).

Таким образом, на отраслевом (макро) уровне фактические операционные и финансовые данные за последние 10 – 15 лет не свидетельствуют о значимости предоставления льгот как фактора повышения общего уровня капиталовложений и добычи нефти.

При этом при сохранении на стабильном уровне общего объема капиталовложений и добычи нефти предоставление налоговых льгот естественным образом стимулировало изменение их структуры (капиталовложений и добычи) в пользу более рентабельной (с меньшими налогами) и, таким образом, усиливало тенденцию перераспределения ренты от граждан (бюджета) к недропользователям (рис. 1).

Рис. 1. Структура налогооблагаемой добычи нефти и финансовые показатели отрасли нефтедобычи

Рис. 2. Динамика добычи на «выработанных» участках и вклад в прирост льготируемой добычи

Рассмотрим конкретный пример анализа эффективности льготы по НДПИ, проведенный Минфином России.

Анализ эффективности отдельных типов налоговых расходов в нефтедобыче: на примере льготы «по выработанности»

Налоговая льгота «по выработанности» направлена на стимулирование добычи на выработанных месторождениях, как правило, характеризующихся более высоким уровнем капитальных и эксплуатационных издержек.

Особенности налогообложения и определения «выработанности»:

– при расчете НДПИ для участков недр, степень выработанности которых превышает 80%. к ставке НДПИ применяется понижающий коэффициент;

– при этом степень выработанности определяется как соотношение нако-

пленной добычи нефти к сумме начальных извлекаемых запасов на 1 января 2006 года: т.е. не учитывается увеличение запасов в связи с добычей и геологоразведкой, которое в отдельных случаях может достигать десятки раз.

Рассмотрим последствия применения льготы:

«Необоснованное» применение льготы:

– за последние 10 лет объем «льготируемой по выработанности» добычи увеличился почти в 2 раза: с 73 млн тонн в 2009 году до 136 млн тонн в 2019 году и при сохранении действующих параметров ожидается дальнейший быстрый рост (до более 180 млн тонн к 2024 году и более 320 млн тонн к 2036 году);

– льготой «пользуются» на участках недр, фактическая степень истощенности существенно ниже 80%: исходя из расчета выработанности по текущему уровню запасов на получение этой льготы могли бы претендовать участки недр с совокупной добычей около 50 млн тонн или 37% от получающих льготу.

Существенное искажение эффективности применения налоговой льготы:

– увеличение «льготируемой по выработанности» добычи обусловлено исключительно расширением периметра участков недр, в то время как объем добычи на получающих льготу участках недр сокращается; о профиль добычи на «льготируемых по выработанности» участках недр не меняется: из порядка 600 «льготируемых по выработанности» участков на более 400 профиль добычи ухудшился (по сравнению с периодом ДО получения льготы), у остальных практически не изменился; отсутствие роста добычи наблюдается и у тех месторождений, где фактическая истощенность ниже 80% (рис. 2).

Сокращение распределяемой в пользу граждан (бюджета) природной ренты:

– объем выпадающих нефтегазовых доходов федерального бюджета от предоставления льготы по выработанности: 0 в 2006 году, 180 млрд рублей в 2013 году и 458 млрд. рублей в 2019 году, 270 млрд рублей в 2020 году, в том числе базовых нефтегазовых доходов (при цене нефти 40 $/барр в ценах 2017 года) – 0 в 2006 году, 40 млрд рублей в 2013 году, 250 млрд рублей в 2019 году, 298 млрд рублей в 2020 году, о при этом на участки недр, фактическая степень истощенности которых составляет более 80%, приходится лишь 58 млрд рублей выпадающих нефтегазовых доходов федерального бюджета (в том числе 64 млрд рублей в части базовых нефтегазовых доходов).

Приведенный анализ показывает, что важной тенденцией налоговой политики последних лет стало желание Минфина России «навести порядок» в льготах инвестиционного характера – в официальных формулировках это звучит как «Повышение эффективности налоговых расходов Российской Федерации»

Суть такого порядка по логике финансового ведомства – государство предоставляет льготу, а налогоплательщик – реально инвестирует экономику. Если же нет инвестиций, то и льгота не полагается.

Это важно иметь в виду, так как эта работа Минфином России проводится ежегодно и будет проводиться и в дальнейшем. Так в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов предусмотрено, что будут подготовлены предложения об уточнении (отмене) налоговых льгот, обуславливающих налоговые расходы Российской Федерации, не соответствующих критериям целесообразности и результативности по итогам оценки, проведенной кураторами налоговых расходов. При необходимости будут вырабатываться предложения по выработке альтернативных мер поддержки в отношении налоговых расходов с отрицательными показателями бюджетной эффективности (недостаточно эффективно работающими налоговыми льготами).

Таким образом, налогоплательщик, выстраивая свою налоговую политику в сфере добычи углеводородного сырья, должен учитывать, что ключ к налоговым льготам стратегически лежит в сфере инвестиций.

2. Судебный спор ООО «ЛюксНефтеТрансДобыча» и ФНС России по поводу данной налоговой льготы, который дошел по высшей судебной инстанции, которая приняла решение в пользу налогоплательщика (определение СКЭС

ВС РФ от 18.10.2023 г. №306-ЭС23-184 по делу №А57-22856/2021) (субъективная причина).

ФНС России данную льготу считала фактически недействующей так как понятие «добыча из ранее списанных запасов полезных ископаемых» не имело и не имеет специального определения в налоговом законодательстве и не используется в законе о недрах. Однако судебная коллегия фактически отвергла такой подход: правоприменяющие органы власти, в частности ФНС и суды, должны действовать исходя из цели законодателя, а не своих трактовок. «Если льгота установлена законодателем, то возможность ее применения должна быть обеспечена правоприменительными органами в той мере, в какой это не противоречит целям законодательного регулирования и <...> не приводит к установлению льгот индивидуального (произвольного) характера, что имело бы место, в частности, в ситуациях, когда критерии применения льготы определялись бы не объективными обстоятельствами, а усмотрением налогоплательщика и налогового органа», – говорится в вышеуказанном определении.

В такой ситуации у Минфина России оставался только один выход – отменить данную льготу на законодательном уровне, что и было сделано с 01.04.2024 г.

В результате ООО «ЛюксНефтеТрансДобыча» с 01.04.2024 г. вместо ранее применявшейся полной льготы должно платить НДПИ на общих основаниях. Размер налога оказался таким, что финансовый результат организации оказался отрицательным, причем не ситуативно, а устойчиво отрицательным, что лишает экономического смысла добычу нефти. Если ситуацию не изменить, то это приведет к прекращению деятельности из-за убыточности.

3. Логика налоговой реформы нефтегазового сектора (объективная причина). Вряд ли стоит думать, что Минфин России инициировал отмену льготы по НДПИ, желая отомстить ООО «ЛюксНефтеТрансДобыча» за проигрыш в судебном споре.

Отмененная льгота касалась прежде всего нефтяных месторождений с большой степенью выработанности. А для этой категории участков недр с 2019 г. введен налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее – НДД), который позволяет объективно учесть не валовую добычу, а конечный финансовый результат добычи. Это весьма актуально в ситуации, когда затраты на дальнейшую добычу истощенного месторождения растут, а сама добыча постепенно снижается.

Поэтому замысел Минфина России видимо был таким: вместо полной льготы – управляемое адаптированное применение НДПИ и НДД. Однако не все пошло по плану.

Последствия и перспективы отмены налоговой льготы в отношении ранее списанных запасов

Одним из важнейших последствий отмены вышеуказанной льготы стало существенное ухудшение финансового положения ряда небольших нефтедобывающих компаний (в частности, в Саратовской области), которые «плотно сидели на данной льготе». Ухудшение оказалось столь существенным что на повестку дня встал вопрос о прекращении их деятельности.

Как было сказано выше, отменяя льготу, Минфин России фактически намекал на переход на НДД: вместо полной льготы – управляемое адаптированное применение НДПИ и НДД. Однако, попытки перейти на другой режим налогообложения недропользования (НДД) ситуацию не спасли.

Суть НДД – налогообложение финансового результата от нефтедобычи (чистого дисконтированного дохода), а не валовой добычи как у НДПИ. НДД нацелен на изъятие природной ренты после достижения окупаемости проектов.

Основная цель этого налогового режима – перенос налогового бремени с текущей годовой добычи нефти недропользователя на налогообложение его прибыли. В первую очередь это относится к зрелым месторождениям, не имеющих льгот по выработке запасов, а также к новым месторождениям, затраты на разработку которых достаточно велики.

Главное преимущество данного налога заключается в привязке налоговой нагрузки к финансовому результату

от нефтедобычи, а не к валовому извлечения нефти из недр. Это позволяет решить проблему роста налоговой нагрузки из-за роста мировых цен на нефть.

Но, с другой стороны, главный ключ к снижению налоговой нагрузки – это инвестиции недропользователя. Потому что именно они дают возможность снизить налоговую нагрузку в части НДД. И если у недропользователя таких инвестиционных планов нет, то и эффекта от применения НДД ожидать не стоит. А какие масштабные инвестиции могут быть, если месторождение уже истощено, и добыча объективно близится к завершению? Поэтому в случае с сильно выработанными месторождениями такая ситуация только приближает решение о завершении добычи на конкретном (фактически исчерпанном) участке недр, т.е. встает вопрос о прекращении деятельности добывающей компании.

Таким образом, отмена льготы по ранее списанным запасам полезных ископаемых повлекла однозначно негативные последствия для ряда нефтедобывающих компаний в стране. И такой результат требует серьезного анализа и поиска путей решения данной проблемы.

Во-первых, если предположить худший исход развития – прекращение деятельности – то получается, что отмена льготы по НДПИ не только не даст в бюджет дополнительные суммы НДПИ, но и лишит бюджет традиционных налогов, которые платит предприятие: НДС, налог на прибыль организаций, страховые взносы, НДФЛ, имущественные налоги. Вряд ли такой результат приемлем для государства, тем более эксплуатируемый участок недр еще имеет запасы нефти, а в случае прекращения добычи эти запасы скорее всего будут безвозвратно утеряны. И в полной мере встает вопрос, насколько такая отмена льготы целесообразна?

Во-вторых, ключевая особенность механизма НДПИ в сфере нефтедобычи заключается в привязке налоговой нагрузки к мировым ценам на нефть, что воплощается в коэффициенте Кц. Цель такой привязки – получить в бюджетную систему часть сверхдохода от экспорта нефти и нефтепродуктов.

Однако проблема в том, что повышенная (за счет коэффициента Кц) налоговая нагрузка распространяется на всю извлекаемую нефть, а не только на ту ее часть, что идет на экспорт. И если для добывающих компаний – экспортеров такая модель налогообложения является адекватной (экспортная выручка позволяет уплатить повышенный НДПИ), то для компаний, работающих только на внутренний российский рынок, это порождает серьезные налоговые риски – в периоды роста мировых цен на нефть налоговая нагрузка в части НДПИ также растет, а вот доходы компании таким ростом похвастаться не могут. В результате может возникнуть убыточность нефтедобычи. И это объективная проблема – механизм НДПИ в сфере нефтедобычи ориентирован прежде всего на экспортеров нефти и нефтепродуктов и не учитывает интересы компаний, работающих только на внутренний российский рынок.

Выводы

Сложившаяся ситуация требует законодательного решения. Если искать это решение в сфере привязки НДПИ к экспортоориентированной деятельности, то это потребует глобального пересмотра модели применения НДПИ к добыче углеводородного сырья, что маловероятно в настоящее время (основные глобальные решения в сфере налогообложения в 2024 г. уже приняты, а следующая перезагрузка налоговой политики ожидает в конце нынешнего политического цикла, т.е. в 2030 г.). Поэтому более реалистично искать решение проблемы на уровне конкретной льготы (которая была отменена).

Вполне разумным был бы вариант восстановления данной льготы, пусть и не в полном объеме, а с каким-то ограничением. Например, определить налоговую нагрузку в размере 10-20 % от базовой. Это позволит предприятиям, которые ведут добычу нефти на таких месторождениях, избежать прекращения деятельности и продолжить работу, а государство избежит потери рабочих мест (и роста безработицы), а также сохранит налоговые поступления от добывающих предприятий (и не только в части НДПИ).

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая): федер. закон: [от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): федер. закон: [от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

3. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон: [от 31 июл. 2023 г. № 389-ФЗ] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2023. № 32 (Часть I). Ст. 6121.

4. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федераци: федер. закон: [от 18 мар. 2020 г. № 65-ФЗ] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2020. № 12. Ст. 1657.

5. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364178/ (дата обращения 20.12.2024).

6. Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов (утв. Минфином России). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_458280/ (дата обращения 20.12.2024).

7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.10.2023 N 306-ЭС23-184 по делу № А57-22856/2021. [Электронный ресурс]. URL: https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/407784817/ (дата обращения 20.12.2024).