

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

М. М. Иманшапиева

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В СИСТЕМЕ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация. Предметом исследования является система налогообложения полезных ископаемых проблемы и перспективы ее развития. На современном этапе отношения в области сырьевых и топливно-энергетических ресурсов приобретает все более важное значение, поскольку оказывает существенное влияние на экономический рост государства. Автором особое внимание уделяется исследованию государственной налоговой политики в области налогообложения полезных ископаемых. В работе автор подробно рассматривает такие аспекты как необходимость повышения эффективности системы налогообложения полезных ископаемых и создания в соответствующих отраслях экономики стимула по реализации мер направленных на восстановление полезных ископаемых. Исследование проблем практики взимания налога на добычу полезных ископаемых основывалось на общенаучных методах исследования (наблюдение, логический анализ, экономический анализ, комплексность, аналогия), также использовались специальные приемы и процедуры (сравнение и обобщение, выборка и группировка). Автором представлены рекомендации по совершенствованию системы налогообложения полезных ископаемых в современных условиях. Проанализирована динамика налоговых поступлений по НДС в федеральный бюджет РФ, а также выделены основные факторы, влияющие на собираемость рассматриваемого налога. Вклад автора в проведенное исследование заключается в предложенных рекомендациях по пересмотру системы налогообложения полезных ископаемых, ином распределении доходов по доходам от налога на добычу полезных ископаемых между звеньями бюджетной системы, по смещению акцента в действующей системе налогов на налогообложение рентных доходов, в реализации мероприятий по повышению эффективности контрольной работы налоговых органов и ряде других предложений. Вклад автора в проведенное исследование заключается в предложенных рекомендациях, направленных на формирование рациональной системы налогообложения полезных ископаемых и повышение ее эффективности в российских условиях.

Ключевые слова: бюджет, налоги, налоговая система, рентные платежи, регулирование, налоговые ставки, налоговая нагрузка, нефть, газ, контроль.

Abstract. The subject of the research is the system of mineral extraction taxation, problems and prospects for its development. At the modern stage relations in the sphere of raw materials and oil and energy resources are growing especially important because they make a significant influence on the economic growth of the state. The author of the present article pays special attention to the state tax policy in the sphere of mineral extraction taxation. The author examines such aspects of the topic as the need to improve efficiency of the mineral extraction taxation system and to encourage measures aimed at restoring mineral resources in particular branches of economy. The research of the practice of collecting mineral extraction tax was based on the use of general research methods (observation, logical analysis, economic analysis, complex analysis and analogy) as well as specific research methods and procedures (comparison and generalization, selection and grouping of data). The author offers recommendations on how to improve the mineral extraction taxation system under modern conditions. The author analyzes the dynamics of tax revenues from mineral extraction taxes into the Russian Federation budget and defines the main factors that influence the collectability of the aforesaid tax. The author's contribution to the topic is her recommendations on how to review the mineral extraction taxation system and distribute mineral extraction revenues between chains of the budgetary system as well as to shift the emphasis to the taxation of rent revenues and implementation of measures aimed at increasing efficiency of tax authorities' supervisory activities, etc. The author's contribution to the research is also her recommendations aimed at developing the rational system of mineral extraction taxation and increasing efficiency under modern Russian conditions.

Keywords: tax load, tax rates, regulation, rent payments, tax system, taxes, budget, oil, gas, control.

На современном этапе отношения в области сырьевых и топливно-энергетических ресурсов приобретает все более важное значение, поскольку оказывает существенное влияние на экономический рост государства.

Богатый природно-ресурсный потенциал России при его эффективном использовании является одной из важнейших предпосылок устойчивого развития страны, как в настоящее время, так и на длительную перспективу. Россия занимает ведущее место в мире по объему природных ресурсов. Так, доля России в мировых запасах нефти составляет 12-13%, газа - 32%, угля - 11%, железа - 26%, никеля - 36%, кобальта - 18%, свинца 10%, цинка - 15%. По запасам алмазов, платиноидов, золота, серебра, титана, циркония, редких и редкоземельных металлов Россия входит в первую тройку стран мира.

С развитием общества и увеличением объема используемых природных ресурсов, увеличиваются противоречия между возрастающими потребностями людей и ограниченными возможностями природных ресурсов, так как природные ископаемые являются исчерпаемыми и невозобновляемыми.

В этих условиях усиливается роль ресурсных платежей в качестве регулятора рационального использования природных ресурсов, сокращения вредного воздействия на окружающую среду и реализации природоохранных мероприятий. Кроме того, возрастает значимость правильного расчета и уплаты платежей за добычу природными ископаемыми.

В настоящее время любое государство обращается не только к фискальным инструментам в вопросе взимания природных ресурсов, но и учитывает регулирующую функцию этих платежей.

Платежи за природные ресурсы установлены с целью экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов в условиях рыночной экономики. Они призваны оказать стимулирующее влияние на повышение эффективности использования и охраны

земель, лесов, водных объектов и недр, добычи и рационального использования минерально-сырьевых ресурсов и продуктов их переработки. Таким образом, платежи за природные ресурсы направлены на выполнение как фискальной, так и экономической функции.

Отметим, что термин «платежи за природные ресурсы» не совсем точно отражает экономическое содержание этих платежей, так как в соответствии с действующим законодательством это более общее понятие, включающее как налоговые платежи и сборы, так и неналоговые доходы бюджета.

Отметим, что налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); водный налог; сбор за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов; земельный налог относятся к налоговым платежам и сборам в РФ. Платежи за негативное воздействие на окружающую среду, платежи за пользование лесными ресурсами относятся к неналоговым доходам бюджета.

По мнению отдельных специалистов Д.Г. Черника, Л.П. Павловой и других налогообложение природных ресурсов является одной из сложных проблем при реформировании налоговой системы РФ [11;112].

Система налогообложения платежей за использование природных ресурсов в России является недостаточно отработанной областью налоговых отношений, ежегодно она подвергается изменениям и как следствие, все это отражается на налоговых поступлениях.

Одним из основных принципов природопользования и охраны окружающей среды является *платность природопользования*. В связи с чем, в перспективе фискальная роль платежей за природные ресурсы должна возрасти, – России страна с богатыми природными ресурсами.

Поэтапное увеличение платежей за природопользование считается важным компонентом реформирования налоговой системы, заключающейся в повышении доли прямых ресурсных платежей в доходах бюджетов и в увеличении уровня расходов на воспроизводство и охрану природных ресурсов в расходной части бюджетов.

При этом большинство экспертов отмечают низкую эффективность механизмов природопользования и охраны окружающей среды,

включая отсутствие рентных платежей за пользование природными ресурсами.

Система налоговых отношений предполагает решение вопросов регулирования процессов использования, воспроизводства, охраны и защиты разнообразных природных ресурсов, что в свою очередь создает условия, для значительного повышения доходов государства от использования природных ресурсов, а также, создание в соответствующих отраслях экономики необходимого финансового резерва за счет бюджетных средств направленных на реализацию мер по восстановлению природных ресурсов и поддержанию минимального уровня их использования.

В современных условиях развитие и эффективное использование природно-сырьевого комплекса России становится главным фактором роста ее экономики. Поэтому платежи за пользование полезными ископаемыми в системе факторов реализации природно-ресурсной политики государства являются особо значимыми.

В условиях спада производства и недостаточности бюджетных средств богатой природными ресурсами стране, именно платежи за добычу полезных ископаемых могут взять на себя фискальную функцию налоговой системы.

В тоже время, следует отметить, что 2014-2015 гг. в связи с последствиями мирового экономического кризиса и снижением цен на энергоносители фискальная роль ресурсных налогов вновь снизилась.

При дальнейшем совершенствовании налоговой системы необходимо учитывать значимость переноса основной налоговой нагрузки с доходов, получаемых от производственной, трудовой, инновационной и инвестиционной деятельности, на налогообложение рентных доходов, доходов от эксплуатации природных ресурсов и видов деятельности, связанных с негативными экологическими и социальными последствиями.

В современных условиях необходимо более интенсивное налогообложение энергетического сектора экономики. В сфере добычи углеводородов (прежде всего, нефти) возникает значительная экономическая рента в виде сверхприбыли. В этой связи целесообразно налогообложение данного сектора по более высоким ставкам, что позволит пойти на облегчение налогового бремени в других отраслях экономики.

Одной из важных проблем использования природных ресурсов является выравнивание рентабельности в топливно-энергетической системе на основе совершенствования системы налогообложения природных ресурсов.

Не следует забывать *рентного характера* платежей за природные ресурсы, так как рента является потенциальным носителем фискальной нагрузки. Однако следует отметить, что современная система налогообложения природных ресурсов уже в определенной степени имеет рентный характер, так как размер ставок налогов дифференцирован с учетом различных факторов, в том числе природных. Так например, по ставкам по водному налогу, земельному налогу. При этом проблема изъятия рентной составляющей все еще остается не разрешенной [3;29].

Рентные платежи являются важным источником формирования государственных доходов бюджетов таких стран как Норвегия, Венесуэла, ОАЭ, США, Канада. В этих странах до 90% сверхприбыли при добыче нефти изымается в пользу государства. Таким образом, в российских условиях объективной необходимостью является совершенствование рентных платежей в сфере использования природных ресурсов.

Применение эффективных механизмов изъятия ренты от пользования природными ресурсами повлечет за собой ежегодные дополнительные бюджетные поступления. Что в свою очередь позволит профинансировать дополнительные расходы бюджета направленные на стимулирование инвестиционной деятельности, на обеспечение социальных расходов государства перед населением, финансирование различных социальных программ, повышение пенсий, стипендий, заработной платы бюджетным работникам и т.д. Все это повышает актуальность исследования системы налогообложения природных ресурсов.

Платежи за пользование природными ресурсами представляют собой плату за добычу или использование природных ресурсов и составляют многочисленную группу налогов, сборов и иных обязательных платежей, применяемых в основном в добывающих отраслях экономики (нефтяной, угольной).

Платежи за использование природных ресурсов в нашей стране зачисляются в различные

уровни бюджетной системы, при этом, ресурсные налоги в основном формируют доходы федерального бюджета (за исключением земельного налога). Так в федеральный бюджет зачисляются следующие виды доходов за использование природных ресурсов [10;61]:

- налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) – по нормативу 100%;
- налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 100%;
- налога на добычу полезных ископаемых (за исключением углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) - по нормативу 40%;
- налога на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, за пределами территории РФ – по нормативу 100%;
- регулярных платежей за добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) - по нормативу 100%;
- регулярных платежей за добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) – по нормативу 100%;
- регулярных платежей за добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 95%;
- регулярных платежей за добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе, в исключительной зоне РФ, за пределами территории РФ – по нормативу 100%.

В системе ресурсных налогов одним из наиболее значимых является **налог на добычу полезных ископаемых** (НДПИ). Данный налог регулирует правоотношения между государством, организациями и индивидуальными предпринимателями, пользующихся участком недр. НДПИ является ключевым элементом системы налогообложения природных ресурсов. Механизм исчисления и уплаты НДПИ влияет

как на экономику добывающих предприятий, так и на всю экономику Российской Федерации в целом.

Нормативы распределения поступлений налога на добычу полезных ископаемых по уровням бюджетной системы предусмотрены бюджетным законодательством. Распределение поступлений налога на добычу полезных ископаемых по углеводородному сырью (кроме газа горючего) по уровням бюджетной системы предусматривает зачисление в доход федерального бюджета в размере 100%.

Реальная оценка предстоящих изменений налоговых поступлений в бюджет страны от нефтегазового сектора экономики является для российской экономики важнейшим фактором ее развития.

Жесткая зависимость размера налоговых поступлений в российскую бюджетную систему от колебания мировых цен на энергоносители не позволяет оценить реальный уровень налоговой нагрузки если сопоставлять перераспределяемую через ВВП долю налогов в РФ и в других странах. О запредельном уровне налоговой нагрузки говорил и Министр финансов РФ А.Г. Силуанов, выступая в ноябре 2015 года на международном финансовом форуме Финансового университета. По его словам в настоящее время около 40% ВВП распределяется через бюджет, что является слишком высоким показателем. Уже к концу 2016 года, если мировые цены на энергоносители останутся на прежнем уровне начала года, будут исчерпаны возможности для проведения расходов бюджета в соответствии с имеющимися доходными источниками за счет накопленных в предыдущие годы резервов.

Таким образом, необходимо искать дополнительные возможности для пополнения государственной бюджета и снижения дефицита бюджетной системы. На взгляд автора рациональным способом является изыскание резервов внутри самой налоговой системы за счет сокращения возможностей по сокрытию налоговой базы и уклонения от налогообложения.

Несмотря на то, что с периода становления налоговой системы Российской Федерации в ней произошли значительные изменения, система ресурсного налогообложения в настоящее время не завершена и продолжает реформироваться.

Налоговая реформа в нефтяной сфере в разные периоды времени декларировалась по-разному. Отметим, что созданная в 2000-е годы система экспортных пошлин привела к тому, что нефтеперерабатывающая отрасль в России вне зависимости от ее глубины получала значительный объем субсидий из федерального бюджета, за счет разницы в ставках экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. Таким образом, создавались стимулы к наращиванию первичной обработки нефти как наиболее затратному способу получения такой субсидии. В результате глубина переработки в период применения данной системы пошлин практически не изменялась, но существенно увеличивался экспорт нефтепродуктов.

Важной целью политики экспортных пошлин на нефтепродукты является, обычно максимальная загрузка перерабатывающих мощностей и наращивание стимулов по экспорту продуктов переработки нефти, а не экспорт самой нефти. Несмотря на то, что нефтепереработка предполагает создание добавленной стоимости, на практике это происходит только при значимой доле выпуска светлых нефтепродуктов и близости к рынкам ее сбыта. В России же преобладающее число нефтеперерабатывающих мощностей находятся далеко от рынков сбыта, в результате при значительном объеме экспорта нефтепродуктов добавленная стоимость в основном не создается.

Основная цель налоговой реформы на современном этапе, с основным среднесрочным вектором – снижение ставок экспортной пошлины на нефть, их постепенное выравнивание со ставками экспортной пошлины на темные и, в некоторой степени, светлые нефтепродукты, а также повышение ставок налога на добычу полезных ископаемых, реализованной в принятых нормативно-правовых актах получила название «налогового маневра».

«Налоговый маневр» 2014 года состоял в снижении предельной ставки экспортной пошлины на нефть с 59% в 2014 г до 30% в 2017 году при одновременном увеличении базовой ставки НДС на нефть с 493 рублей за тонну в 2014 году до 919 рублей в 2017 году. Также были увеличены ставки на нефтепродукты [2].

Предварительный анализ последствий реализации «налогового маневра», сделанный по итогам I квартала 2015 года, показывает, что его последствия несколько отличаются планируемых ожиданий, сформированных в условиях иного уровня цен на нефть и курсов иностранных валют к рублю, и проведение маневра не привело к негативным последствиям в секторе нефтедобычи и нефтепереработки и не привело к дополнительным бюджетным расходам.

Таким образом, в дальнейшем необходимо проводить периодический мониторинг финансовой отчетности организаций нефтяной отрасли, а также оценивать динамику бюджетных доходов данного сектора экономики, в целях оперативного реагирования в случае необходимости на возможные проблемы.

Рассмотрим, роль платежей за использование природных ресурсов в налоговых доходах федерального бюджета РФ за 2013-2015 годы (таблица 1).

Всего в 2014 году в федеральный бюджет поступило налоговых платежей на сумму 6 152,5 млрд. рублей, администрируемых ФНС России. В целом в 2014 г. налоговые доходы федерального бюджета возросли на 1311,9 млрд. руб. или 27,1% относительно 2013 г. Данный рост можно объяснить ростом ВВП в отдельных отраслях экономики, продолжившейся тенденцией роста цен на энергоносители, инфляцией, а также некоторым улучшением результатов контрольной деятельности ФНС России.

Налог на добычу полезных ископаемых распределяется между бюджетами различных уровней. По данным Федеральной налоговой службы, в *федеральный бюджет* РФ за 2015 г. поступило налогов, в сумме 6 814,5 млрд. рублей, что на 10,8% больше, чем за 2014 год.

Основными факторами, повлиявшими на рост налоговых поступлений в бюджет в 2015 г. явились: повышение качества бюджетного прогнозирования экономическими службами страны, улучшение результатов контрольной деятельности налоговых органов, изменения налогового законодательства, а также инфляция (темп роста цен на товары и услуги в 2014 г. относительно 2015 г. составил 7,8%).

Согласно таблице 1, в структуре налоговых поступлений федерального бюджета большую

Налогообложение природопользования

Таблица 1

Состав и структура налоговых доходов федерального бюджета РФ от платежей за использование природных ресурсов за 2013-2015 гг. (млрд. р.%)

Наименование налогов	2013		2014		2015		Откл. 2015-2014	
	млрд. руб.	уд. вес, в % к итогу	млрд. руб.	уд. вес, в % к итогу	млрд. руб.	уд. вес, в % к итогу	млрд. руб.	в %
Всего налоговые доходы,	4 840,6	100	6 152,5	100	6 814,5	100	662,0	10,8
в том числе:								
Налог на добычу полезных ископаемых	2 315,2	47,8	2 858	46,5	3 159,9	46,4	301,9	10,6
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений о разделе продукции	16,7	0,3	24,0	0,4	18,2	0,3	-5,8	-24,2
Водный налог	2,5	0,05	2,2	0,04	2,6	0,04	0,4	18,2
Госпошлина	12,6	0,3	14,3	0,2	17,1	0,3	2,8	19,6

Составлено по данным: <http://www.nalog.ru>-, отчетные данные ФНС РФ за 2013-2015 гг.

Таблица 2

Доходы федерального бюджета от налогообложения добычи нефти и экспорта нефти и нефтепродуктов в 2011-2014 гг. (млрд руб.)

	2011	2012	2013	2014		Откл.2014-2013	
				млрд. руб.	уд. вес, в %	млрд. руб.	в %
Налоговые доходы и платежи	4 477,7	5162,6	4840,6	6152,5	100	1 311,9	27,1
<i>из них:</i>							
НДПИ на нефть	1 845,8	2 132,6	2 001,8	2 463,6	40,0	461,8	23,1
НДПИ на газ	142,7	267,2	294,3	373,2	6,1	79,0	26,8
Акцизы на нефтепродукты	82,52	84,30	110,48	117,52	1,9	7,0	6,4

Источники данных: отчетные данные ФНС России за 2011-2014 гг.

долю занимают нефтяные поступления - налог на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины (на нефть, газ и нефтепродукты), поскольку в Российской Федерации по-прежнему существенную долю доходов бюджета продолжают составлять доходы, получаемые от этих видов налогов. Так, в 2013 году доля НДПИ в налоговых доходах федерального бюджета составила 47,8%, в 2014 году – 46,5%, в 2015 г – 46,4% (таблица 1).

Поступление доходов от внешнеэкономической деятельности (ВЭД) также уменьшаются с 7,5% ВВП в 2013 г. до 4,7% ВВП в 2014 г., что связано главным образом, со снижением вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты, как за счет снижения ставок, так и за счет сокращения объемов экспорта. Помимо изменений законодательства, на динамику таможенных пошлин и сборов повлияли следующие экономические факторы: увеличение объемов экспорта и импорта (в целом); рост курса доллара США по отношению к рублю; снижение объемов экспорта нефти и товаров, выработанных из нее; снижение

цен на экспортируемый газ; увеличение объемов экспорта газа и товаров, выработанных из него.

Главные изменения структуры налоговых доходов *федерального бюджета за 2015 год* связаны с увеличением поступлений по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) при существенном снижении поступлений по доходам от внешнеэкономической деятельности (ВЭД). Отметим, что с 1 июля 2014 года исчисление величины НДПИ при добыче газа горючего природного и газового конденсата осуществляется на основе специальной формулы, учитывающей, условия разработки месторождений, состав газа, макроэкономические показатели и ценовую конъюнктуру на целевых рынках сбыта газа, расходы на транспортировку газа горючего природного, необходимости стимулирования разработки новых месторождений газа. Принятые меры позволили обеспечить рост доходов бюджета за счет роста объемов добычи нефти.

Состав и структуру поступлений НДПИ в доходах федерального бюджета за 2014-2015 годы отражают данные таблицы 3.

Таблица 3

Состав и структура поступлений НДПИ в доходах федерального бюджета РФ за 2014-2015 гг. (млрд. руб.,%)

Структура и объемы НДПИ	2014		2015	
	сумма, млрд. руб.	уд. вес.%, к итогу	сумма, млрд. руб.	уд. вес.%, к итогу
Всего НДПИ, в том числе:	2 857,9	100	3 159,9	100
1. НДПИ в виде углеводородного сырья всего, в том числе:	2 836,8	99,3	3 130,4	99,1
- нефть	2 463,6	86,2	2 703,5	85,6
- газ горючий, природный	357,2	12,5	246,5	7,8
- газовый конденсат	16,0	0,6	80,5	2,5
2. НДПИ (за исключением природных ископаемых в виде природных алмазов)	15,3	0,5	20,4	0,6
3. НДПИ на континентальном шельфе РФ	2,8	0,1	5,4	0,2
4. Налог на добычу полезных ископаемых в виде угля	3,0	0,1	3,8	0,1

Составлена по: <http://www.nalog.ru> - сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации

Так, налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в 2015 г. поступило в сумме 3 159,9 млрд. рублей, при этом по сравнению с 2014 г. поступления НДПИ увеличились на 10,6%. Однако доля НДПИ в доходах федерального бюджета НДПИ за 2013-2015 годы имеет тенденцию к незначительному уменьшению. Так, удельный вес НДПИ в налоговых доходах федерального бюджета в 2015 г. уменьшился на 1,4% относительно 2013 года и составил 46,4%. Негативным фактором для поступлений НДПИ является снижение мировых цен на нефть и газ.

Таким образом, налоговые платежи топливно-энергетического комплекса составляют значительную долю доходов федерального бюджета, и являются очень важной составляющей нашей экономики.

В условиях становления инновационной экономики следует больше внимания уделять формированию целостной системы налоговых льгот для сферы научных исследований и внедрения их результатов в производство, для деятельности по сохранению и восстановлению *природных ресурсов* [5:24].

В последние годы доля трудноизвлекаемых природных ресурсов увеличивается, освоение которых при отсутствии поощрения неэффективно. В качестве стимула вовлечения в разработку освоения природных ресурсов могут задействованы налоговые льготы. Однако продолжающиеся преобразования налогового законодательства отрицательно сказывается на решениях организаций по инвестициям в региональную нефтедобычу. Кроме того, налоговое законодательство не учитывает проблемы развития газовой отрасли, в частности стимулирование *газодобычи на* малых месторождениях в труднодоступных районах.

Важное значение имеет механизм налогообложения добычи полезных ископаемых, в отраслях по эксплуатации которых *образуются значительные рентные доходы*. Так, в рамках дальнейшего совершенствования системы налогообложения добычи углеводородного сырья предлагается:

- в целях рационального использования энергетических ресурсов и снижения налоговой нагрузки на нефтедобывающую отрасль экономики, а также стимулирования разра-

ботки месторождений с высоким уровнем затрат, установление «налоговых каникул» при добыче нефти на новых месторождениях;

- в целях стимулирования разработки малых месторождений введение понижающих коэффициентов при нефтедобыче на этих месторождениях.

В качестве основной цели налоговой политики России определяется создание стимулов для инновационной активности, поддержки предложения инновационной в Российской Федерации, модернизации и стимулирования инвестиции в новые технологии, гарантию отсутствия препятствия для предложения инноваций при внедрении результатов научных исследований и опытно-конструкторских работ НИОКР, приводящих к увеличению производительности труда.

Налоговая политика в Российской Федерации в последние годы характеризуется принятием ряда мер, применяемых в мировой практике, направленных на поддержку инноваций, в особенности по налогу на прибыль организаций (в частности, сокращение срока принятия к вычету расходов на НИКОР; отмену ограничений по списанию расходов на НИКОР; не давших положительного результата; введение повышающего коэффициента к затратам на НИКОР; введение повышающего коэффициента к затратам на НИКАР; введение ускоренной амортизации основных средств с помощью «амортизационной премии» и т.д.) [6:50].

В рамках повышения эффективности использования и добычи природных запасов в России, автором предлагается продолжить работу по формированию налоговой и финансовой *мотивации* по утилизации попутного нефтяного газа, а также рассмотреть возможность по отмене нулевой ставки с учетом фактических потерь добытой нефти на устье скважины с созданием соответствующего механизма учета нефти и попутного газа.

В рамках дальнейшего совершенствования порядка налогообложения добычи полезных ископаемых целесообразно предусмотреть в налоговом законодательстве механизм, предполагающий налоговые стимулы для добычи нефти из комплексных месторождений, в целях повышения эффективности разработки нефтяных месторождений.

В качестве предлагаемых мер по стимулированию дополнительной добычи нефти и вовлечения в разработку не разрабатываемых в настоящее время ресурсов нефти в нефтегазовых и нефтегазоконденсатных месторождениях является *установление пониженной ставки* по налогу на добычу полезных ископаемых на нефть, добываемую из нефтегазовых и нефтегазоконденсатных месторождениях, где нефтяная часть составляет по объему условного топлива менее определенной величины (например, 35%) [8:6].

При этом целесообразно установить простые и легко администрируемые критерии отнесения месторождений, при добыче нефти на которых будет применяться льготный режим исчисления НДС. На начальной стадии применения указанного порядка необходимо ограничить сферу распространения налоговой льготы на нефть, добываемой на лицензионных участках, находящихся в границах Ямало-Ненецкого автономного округа [2,5].

В долгосрочной перспективе рационально перейти на налогообложение добавочного дохода, возникающего при добыче природных запасов. Данная форма изъятия ренты является наиболее результативной с экономической точки зрения и применяется зачастую в ряде развитых нефтедобывающих стран, в частности, в Норвегии, Великобритании, США и даже в Казахстане.

Использование данного вида налогообложения добавочного дохода объясняется тем, что в действующих в настоящее время попытках учесть при налогообложении все геологические и географические характеристики месторождений, отражаются в наличии разного рода понижающих коэффициентов к ставке НДС, освобождений и налоговых каникул, что в конечном итоге выражается в размере дохода, получаемого организацией при разработке данного месторождения.

В результате, данный подход к налогообложению чистого дохода недропользователей, обеспечивает объективную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от определенных условий добычи нефти и затрат на добычу нефти на конкретном месторождении. Такая налоговая система, не создает финансовых преград в целях разработки организациями нефтяных

месторождений, характеризующихся высокими капитальными, амортизационными и транспортными расходами. Данная форма изъятия ренты может быть реализована в различных формах, например, на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов, ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль.

Каждый из указанных налогов имеет индивидуальные характеристики. Например, налог на дополнительный доход (НДД) содержит в себе *механизм прогрессивности*. Налоговая база по НДД может определяться как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на величину затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации), производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. Ставка налога рассчитывается исходя из Р-фактора определяемого как отношение накопленного дохода от добычи и реализации углеводородов к капитальным и эксплуатационным расходам на их добычу, и изменяется в диапазоне от 15% до 60%.

При этом налог на дополнительный доход (НДД) отличается рядом преимуществ по сравнению с налогом на добычу полезных ископаемых. Так, в отличие от НДС, НДД основан на факторах дополнительного дохода и Р-фактора, отражающих реальную финансовую результативность разработки определенного месторождения. Тем самым учитываются горно-геологические и географические условия добычи углеводородов. В случае эффективных проектов, использование НДД гарантирует прогрессивное изъятие ресурсной ренты в государственный бюджет, кроме того улучшаются условия осуществления малоэффективных проектов.

Применение НДД мотивирует вложение инвестиций в развитие новых месторождений, так как взимание налога не предусмотрено до полной окупаемости капитальных затрат и соответствия показателям доходности. При взимании НДД на новых месторождениях рекомендуется сохранение НДС в качестве налога, взимаемого при добыче нефти на освоенных месторождениях, а также в качестве определенного минимального уровня налоговых изъятий на новых месторождениях, что гарантирует государству

определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта, прежде всего на первоначальных стадиях добычи и в периоды пониженных цен. По налогу на добычу полезных ископаемых, взимаемому одновременно с НДД должна быть установлена пониженная ставка (например, с коэффициентом 0,3-0,5 к основной ставке 6-10%).

По сравнению с механизмом исчисления НДС налогообложение чистого дохода является, значительно более сложным с точки зрения налогового администрирования. Успешная реализация на практике этого подхода потребует решения определенных административных, методических и технических проблем, включая проблемы определения и применения для целей налогообложения рыночных цен на нефть и организации учета и контроля доходов и затрат при добыче нефти в разрезе месторождений (лицензионных участков).

К примеру, предпосылкой для применения НДС является результативно действующая система контроля за трансфертным ценообразованием. В то же время с точки зрения интересов долгосрочного развития отрасли подобное затруднение налоговой системы представляется допустимым [9:7].

Налогообложение *действительного дохода* подразумевает применение реальных показателей для расчета дохода пользователя недрами. При этом действительный или реальный доход, должен формироваться в условиях рыночных отношений и отсутствия взаимозависимых лиц, участников сделки. При этом необходимо учитывать разницу мировых и внутренних цен [12;25].

Введение в добывающих отраслях налога, основанного на доходах, не должно предусматривать отмену специального НДС, поскольку

освобождение от платежей за добытое полезное ископаемое лишено экономического смысла.

На наш взгляд в России целесообразно применить практику зарубежных стран, в части установления зависимости ставки налогообложения природных ресурсов от уровня их добычи, тем самым государство будет стимулировать деятельность компаний по разработке месторождений. Кроме того, зависимость ставки от качества полезных ископаемых будет способствовать освоению месторождений трудноизвлекаемых полезных ископаемых и месторождений пониженного качества и т.д.

В перспективе совершенствования налоговой системы фискальная роль платежей за природные ресурсы должна возрасти. Не следует забывать рентного характера платежей за природные ресурсы, так как рента является потенциальным носителем фискальной нагрузки.

Таким образом, действующая система налогообложения минерально-сырьевого комплекса предполагает применение различных режимов налогообложения для определенных отраслей по добыче полезных ископаемых и в недостаточной степени учитывает особенности формирования рентных доходов. С учетом изложенного налоговую систему природно-сырьевого комплекса целесообразно скорректировать с учетом стимулирования инвестиционной, инновационной геологоразведочной деятельности и воспроизводства минерально-сырьевой базы, с учетом реального дохода добычи полезных ископаемых, прозрачности налогового администрирования, обеспечения рационального использования недр и иными видами природных ресурсов, удовлетворения потребностей внутреннего рынка в минеральном сырье и продуктах их переработки и сокращения негативного воздействия на окружающую среду.

Библиография

1. Налоговый кодекс РФ. М.: Изд-во «Омега-Л», 2016. С. 65.
2. Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. – www.minfin.ru – Официальный сайт Минфина РФ.
3. Алиев Б.Х. Налоги и налоговая система РФ. [Текст] / Под общ. ред. Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаевой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 458 с.
4. Горский И.В. Налоговый вестник [Текст] / Горский И.В. М., 2014. №10. С. 29.

5. Иманшапиева М.М. Анализ применения налоговых льгот как инструмент повышения инвестиционной активности региона [Текст] / Иманшапиева М.М. // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. №9(195). С. 22-31.
6. Мусаева Х.М. Налоговые льготы в российском законодательстве: сущность, формы, приоритеты и эффективность [Текст] / Мусаева Х.М. // Финансы и кредит. 2013. №42(570). С. 48-53.
7. О налоговой политике в России до 2018 года [Текст] // Экономика и финансы. 2015. №11. С. 71-93.
8. О некоторых проблемах налогообложения природных ресурсов [Текст] // Налоговый вестник. 2013. №12. С. 12.
9. О некоторых проблемах взимания НДС [Текст] // Все о налогах. 2013. №5. С. 6-8.
10. Ремиханова Д.А. Бюджетное право [Текст] / Под ред. Г.Б. Поляка и др. М., 2010. С. 92.
11. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение. [Текст] / Под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой. М., 2011. С. 152.
12. Юмаев М.М. Основные положения новой концепции налогообложения минерально-сырьевого комплекса в условиях развития инновационной экономики [Текст] / Юмаев М.М. // Финансы. 2014. №12. С. 34-39.
13. Официальные данные сайта Федеральной службы государственной статистики (Росстат): www.gks.ru. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/\(дата обращения 12.03.2016\)](http://www.gks.ru/wps/wcm/(дата обращения 12.03.2016)).
14. Официальные данные сайта ФНС РФ: www.nalog.ru. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/budjet/ (дата обращения 12.04.2016.)
15. Мусаева Х.М. О проблемах и перспективах развития налогового федерализма в условиях модернизации экономики РФ // Финансы и управление. 2013. №1. С. 49-63. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.1.476. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_476.html
16. Терехова Е.В. Некоторые проблемы минерально-сырьевого комплекса и пути их решения (Финансово-правовая характеристика инвестиционной модели) // Финансовое право и управление. 2014. №4. С. 245-255. DOI: 10.7256/2310-0508.2014.4.14536.

References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks RF. M.: Izd-vo «Omega-L», 2016. S. 65.
2. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki na 2016 god i planovyi period 2017 i 2018 godov. – www.minfin.ru – Ofitsial'nyi sait Minfina RF.
3. Aliev B.Kh. Nalogi i nalogovaya sistema RF. [Tekst] / Pod obshch. red. B.Kh. Alieva, Kh.M. Musaevoi. M.: YuNITI-DANA, 2014. 458 s.
4. Gorskii I.V. Nalogovyi vestnik [Tekst] / Gorskii I.V. M., 2014. №10. S. 29.
5. Imanshapiyeva M.M. Analiz primeneniya nalogovykh l'got kak instrument povysheniya investitsionnoi aktivnosti regiona [Tekst] / Imanshapiyeva M.M. // Finansovaya analitika: problemy i resheniya. 2014. №9(195). S. 22-31.
6. Musaeva Kh.M. Nalogovye l'goty v rossiiskom zakonodatel'stve: sushchnost', formy, priority i effektivnost' [Tekst] / Musaeva Kh.M. // Finansy i kredit. 2013. №42(570). S. 48-53.
7. O nalogovoi politike v Rossii do 2018 goda [Tekst] // Ekonomika i finansy. 2015. №11. S. 71-93.
8. O nekotorykh problemakh nalogooblozheniya prirodnykh resursov [Tekst] // Nalogovyi vestnik. 2013. №12. S. 12.
9. O nekotorykh problemakh vzimaniya NDPI [Tekst] // Vse o nalogakh. 2013. №5. S. 6-8.
10. Remikhanova D.A. Byudzhethnoe pravo [Tekst] / Pod red. G.B. Polyaka i dr. M., 2010. S. 92.
11. Chernik D.G. Nalogi i nalogooblozhenie. [Tekst] / Pod red. D.G. Chernika, L.P. Pavlovoi. M., 2011. S. 152.
12. Yumaev M.M. Osnovnye polozheniya novoi kontseptsii nalogooblozheniya mineral'no-syr'evogo kompleksa v usloviyakh razvitiya innovatsionnoi ekonomiki [Tekst] / Yumaev M.M. // Finansy. 2014. №12. S. 34-39.

13. Ofitsial'nye dannye saita Federal'noi sluzhby gosudarstvennoi statistiki (Rosstat): www.gks.ru. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/\(data obrashcheniya 12.03.2016\)](http://www.gks.ru/wps/wcm/(data+obrashcheniya+12.03.2016)).
14. Ofitsial'nye dannye saita FNS RF: www.nalog.ru. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/statistic/budjet/ (data obrashcheniya 12.04.2016.)
15. Musaeva Kh.M. O problemakh i perspektivakh razvitiya nalogovogo federalizma v usloviyakh modernizatsii ekonomiki RF // *Finansy i upravlenie*. 2013. №1. С. 49-63. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.1.476. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_476.html
16. Terekhova E.V. Nekotorye problemy mineral'no-syr'evogo kompleksa i puti ikh resheniya (Finansovopravovaya kharakteristika investitsionnoi modeli) // *Finansovoe pravo i upravlenie*. 2014. №4. С. 245-255. DOI: 10.7256/2310-0508.2014.4.14536.