

НАЛОГ НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ДОХОД ОТ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ: ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, РОЛЬ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Аннотация. Исследование охватывает историю внедрения в налоговую систему Российской Федерации налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. Рассмотрены причины перехода на новый режим налогообложения в нефтяной отрасли. Оценено влияние налога на долю извлекаемых запасов углеводородов. Представлен пример расчета минимального налога по НДД. Вопросы, освещаемые в материале, могут быть интересны работникам нефтегазовой промышленности, бухгалтерам, представителям научно-исследовательской сферы.

Ключевые слова: налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, режим, минимальная налоговая база по НДД, НДПИ.

О.О. Kryukova,
Е.К. Kopylova

THE TAX ON ADDITIONAL INCOME FROM THE EXTRACTION OF HYDROCARBONS: THE HISTORY OF ITS ORIGIN, ITS ROLE IN THE TAX SYSTEM

Abstract. The study covers the history of the introduction of a tax on additional income from the extraction of hydrocarbons into the tax system of the Russian Federation. The reasons for the transition to a new tax regime in the oil industry are considered. The impact of the tax on the share of recoverable hydrocarbon reserves is estimated. An example of calculating the minimum tax on personal income tax is presented, the issues covered in the material may be of interest to employees of the oil and gas industry, accountants, representatives of the research field.

Keywords: tax on additional income from the extraction of hydrocarbons, regime, minimum tax base.

Введение

По налоговому законодательству Российской Федерации до 2019 г. добыча нефти облагалась налогом на добычу полезных ископаемых (далее-НДПИ). Год от года возрастала доля трудноизвлекаемых запасов. Согласно статистическим данным, в настоящее время из 18 млрд тонн разведанных в России запасов нефти 12 млрд тонн приходится на трудноизвлекаемые, и их объем продолжает увеличиваться. Как показали практические данные, высокая себестоимость не способствовала рентабельности нефтяных компаний. При существующей на тот момент системе налогообложения нефтедобывающим организациям было невыгодно разрабатывать новые месторождения.

Данные проблемный вопрос был решен следующим образом. Минэнерго России совместно с Минфином России при участии бизнеса, занимающегося добычей углеводородного сырья, усовершенствовали систему для взимания налогов, интегрировав в структуру новый налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее – НДД). С 2019 г. нефтяная отрасль частично перешла на уплату данного налога.

В настоящий момент исторические особенности внедрения и проблемы практического применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья освещены российскими исследователями такими, как: А.А. Зувев [4], Е.Н. Горбунова [3], Л.В. Камдина, О.Л. Симченко [5], М.М. Юмаев [12]. Перспективы распространения влияния НДД проанализированы Е.Г. Рутенко, Е.В. Мазуриной [10]. Методические аспекты элементов налогообложения по налогу на дополнительный доход от добычи УВС выделены С.А. Королевой [6]. Анализ промежуточных итогов внедрения налога в налоговую систему Российской Федерации подведен в статье [7]. Таким образом, многочисленные исследования актуализируют поднимаемую проблематику.

Целью настоящей статьи служит исследование исторического аспекта становления и определения роли НДД в налогообложении нефтегазовой отрасли РФ. Основной задачей работы является обоснование введения налога на дополнительный доход от добычи УВС в налоговую систему РФ.

Работа по исследованию основывалась на общенаучных методах, включала в себя анализ и структурирование нормативных, научных материалов, сравнение и обобщение.

Полученные результаты

По общему правилу, НДПИ взимается в твердой ставке и не учитывает рентабельность месторождений. НДД, в свою очередь, помог стимулировать повышение извлечение нефти за счет инвестирования в разработку новых месторождений. Внедрение НДД учитывает интересы как государства, так и бизнеса. Бюджет в будущем получит новые налоговые поступления за счет увеличения добычи, а нефтедобывающие компании сейчас сумели уменьшить налоговую нагрузку участков с неразработанными запасами УВС с большим потенциалом добычи в будущем.

По мнению П.О. Уварова, А.А. Адаевой, З.А. Алиасхабова «суть НДД заключается в том, что в период начала и окончания разработки месторождения углеводородного сырья его сумма будет минимальной, а в период максимального уровня добычи возрастет. НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до окупаемости понесенных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности. Данный подход более равномерно распределяет финансовую нагрузку» [11].

Введение в налоговую систему Российской Федерации НДД позволило впервые применить в нефтяной отрасли механизм налогообложения финансового результата. Это принципиальное отличие НДД от НДПИ. Налог уплачивается

только в том случае, если промышленная разработка участка окажется экономически выгодной. Главным отличием НДД от налога на прибыль заключается в учете оплаченных капитальных затрат (без амортизации), при этом налогооблагаемая база создается по отдельному участку недр.

С введением новшества, с компаний, осуществляющих добычу трудноизвлекаемых запасов, налоговая нагрузка была снята и перенесена на прибыль в будущем. Предполагается, что такая мера простимулирует недропользователя инвестировать в разработку новых месторождений и будет увеличивать коэффициент извлечения нефти на старых. По данным официальных исследований компании ПАО «Роснефть»: «новый налоговый режим предполагал сохранение НДПИ, но с пониженной ставкой, а также сохранение экспортных пошлин с освобождением от их уплаты на определенный период времени для новых месторождений в Восточной Сибири и иных новых регионах нефтедобычи 1–2 группы» [9].

Сейчас применяется рентная система, которая состоит из комбинации: НДПИ, НДД. Экспортная пошлина была отменена в 2024 г. В соответствии с требованиями главы 25.4 Налогового кодекса Российской Федерации [2], режим НДД характеризуется разнообразными налоговыми условиями, включает в себя различные группы, для каждой из которых существует свой набор правил исчисления НДД, НДПИ. Причем ставка НДПИ рассчитывается по формуле, отличающейся от базовой.

В последнее время в научной литературе сформировалось устойчивое мнение о преимуществе НДД перед НДПИ для нефтяных компаний. Состав участков 1, 2 и 3 группы имеет закрытый перечень. Подавляющее большинство участков принадлежит к 3 и 4 группам, которые характеризуются наличием минимальной налоговой базы. В соответствии с положениями главы 25.4 НК РФ [2] порядок начисления и уплаты НДД учитывает, что отдельная категория налогоплательщиков, помимо расчета фактической налоговой базы, должна произвести расчет минимальной налоговой базы и рассчитать сумму минимального налога. Данная сумма будет подлежать к уплате, в случае превышения фактической базы. Согласно пункта 2 статьи 333.55 НК РФ, минимальный налог определяется, как произведение минимальной налоговой базы и ставки налога. Однако, порядок расчета минимальной налоговой базы отличен от порядка расчета фактической налоговой базы. Так, минимальная налоговая база формируется на основании расчетной выручки от добычи УВС за отчетный период (в соответствии со статьей 333.46 НК РФ) последовательно уменьшенная на:

- расчетные расходы от добычи УВС за отчетный (налоговый) период;
- фактические расходы от добычи УВС в части сумм налогов за отчетный (налоговый) период;
- сумму предельных расходов на добычу УВС, которая рассчитывается, как произведение количества добытой нефти за отчетный (налоговый) период и значения удельных расходов. При этом значение удельных расходов подлежат индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на календарный год.

Уполномоченный федеральный орган выдал официальные разъяснения, в связи с практическими вопросами исчисления минимального налога по НДД. Так, методические аспекты расчета минимальной налоговой базы подробно рассмотрены в Письме ФНС России №СД-4-3/1389@ от 07.02.2023 г. [8].

Ниже рассмотрен пример расчета минимальной налоговой базы по НДД с заполнением приложения 7 к разделу 2 налоговой декларации по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (Приложение № 1 к приказу ФНС России от 30.03.2021 № КВ-7-3/234@ (в редакции приказа ФНС России от 19.09.2023 № ЕД-7-3/650@)).

Приложение 7 к Разделу 2 Декларации		
Расчет минимального налога за отчетный (налоговый) период		
<div> <div><input checked="" type="checkbox"/></div> Приложение включается в состав декларации <div>Не выводится на печать</div> </div>		
Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Код бюджетной классификации	001	18210705060011000110
Серия, номер и вид лицензии на пользование недрами	005	
Расчетная выручка от добычи углеводородного сырья за отчетный (налоговый) период (в рублях) (стр. 050 Раздела 2)	100	7 000 000 000
Расчетные расходы от добычи углеводородного сырья за отчетный (налоговый) период (в рублях) (стр. 070 Раздела 2)	200	700 000 000
Фактические расходы от добычи углеводородного сырья в части сумм налогов за отчетный (налоговый) период (в рублях)	300	10 000 000
Предельные расходы на добычу углеводородного сырья (стр. 500 x стр. 600)	400	1 155 168 000
Количество добытой нефти за отчетный (налоговый) период всего (тонны)	500	126 000,000
в том числе:		
за январь (тонны)	501	10 000,000
за февраль (тонны)	502	11 000,000
за март (тонны)	503	12 000,000
за апрель (тонны)	504	13 000,000
за май (тонны)	505	14 000,000
за июнь (тонны)	506	15 000,000
за июль (тонны)	507	16 000,000
за август (тонны)	508	17 000,000
за сентябрь (тонны)	509	18 000,000
за октябрь (тонны)	510	-
за ноябрь (тонны)	511	-
за декабрь (тонны)	512	-
значение удельных расходов (в рублях)	600	9 168
коэффициент-дефлятор	650	1,284
Минимальная налоговая база (в рублях) (стр. 100 - стр. 200 - стр. 300 - стр. 400)	700	5 134 832 000
Ставка налога (%)	800	50
Минимальный налог	900	2 567 416 000

Пример расчета минимальной налоговой базы

Сравнивая налоговое бремя в рамках НДД и НДПИ становится очевидно, что налоговая нагрузка при НДД не всегда меньше, а возможно даже больше чем при НДПИ, поскольку сумма минимального налога не может быть ниже поро-

гового значения. Кроме того, одновременно с НДД исчисляется еще и НДС, поэтому обязательства могут быть более значительные.

Выводы

Сравнение налоговых режимов довольно сложный и трудоемкий процесс, требующий дополнительных затрат и времени компаний на разработку финансовых моделей. Недропользователям необходимо взвешенно подойти к переходу на новый режим налогообложения. Для ряда месторождений, с точки зрения их освоения и разработки, более приемлемым может являться базовый режим НДС.

НДД почти за 6 лет своего существования получил широкое распространение. Вице-премьер России Александр Новак в колонке для журнала «Энергетическая политика» отметил: «С 2019 года доля добычи на НДД выросла с 9 % до 52 % или около 250 млн т от совокупной добычи нефти в России. Перевод в 3-ю группу НДД месторождений с добычей вязкой и сверх вязкой нефти дополнительно обеспечит до 50 млн т к 2035 году». По словам вице-премьера НДД в 2018 году был введен, как фундаментально новый для российского нефтяного бизнеса налоговый режим [1].

Список использованной литературы

1. Александр Новак сообщил, что Россия перевела больше половины добычи нефти на НДД. – URL: <https://www.rogtecmagazine.com/%D0%B0%D0%B%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80-%D0%B-D%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BA-%D1%81%D0%BE%D0%BE%D0%B1%D1%89%D0%B8%D0%BB-%D1%87%D1%82%D0%BE-%D1%80%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D1%8F-%D0%BF%D0%B5/?lang=ru> (дата обращения 12.10.2024 г.)
2. Глава 25.4 Налогового кодекса РФ «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» : Федеральный закон РФ от 19.07.2018 г. № 199-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/e1bdc5405d9567b215b64b198464590b24f76344/ (дата обращения 11.10.2024 г.)
3. Горбунова Е.Н. К вопросу о введении налога на дополнительный доход в нефтяной отрасли / Е.Н. Горбунова // Налоги и финансы. – 2018. – № 3 (39). – С. 13–19.
4. Зуев А.А. Введение налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья в Российской Федерации: путь длиной в двадцать лет / А.А. Зуев // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 4. – С. 11–23.
5. Камдина Л.В. Оценка экономической эффективности работы нефтедобывающей компании в условиях перехода на режим с налогом на добавленный доход / Л.В. Камдина, О.Л. Симченко // Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Политические, социологические и экономические науки. – 2022. – Т. 7, № 4 (26). – С. 529–535.

6. Королева С.А. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья: методические аспекты действующих элементов налогообложения / С.А. Королева // Экономические исследования и разработки. – 2021. – № 1. – С. 56–64.
7. Мусина Д.Р. Анализ промежуточных итогов налогового маневра в нефтедобыче / Д.Р. Мусина, М.Р. Ганиева, С.Т. Гулина // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2024. – № 3 (177). – С. 90–97.
8. О расчете минимальной налоговой базы по НДС: Письмо Федеральной налоговой службы № СД-4-3/1389@ от 07.02.2023. – URL: <https://na.buhgalteria.ru/document/n206550> (дата обращения 11.10.2024 г.).
9. ПАО «РОСНЕФТЬ» нефтяная компания: «Анализ руководством финансового состояния и результатов деятельности компании за 3 месяца, завершившихся 31 марта 2019 и 2018 годов и 31 декабря 2018 года». – URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_1Q2019_.pdf (дата обращения 08.10.2024 г.).
10. Рутенко Е.Г. Перспективы расширения в Российской Федерации действия налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья с учетом мирового опыта / Е.Г. Рутенко, Е.В. Мазурина // Московский экономический журнал. – 2020. – № 7. – С. 131–143.
11. Уваров П.О. Последствия введения налога на добавленный доход как составляющая налоговой реформы нефтяной отрасли на примере Южно-Киринского месторождения / П.О. Уваров, А.А. Адаева, З.А. Алиасхабов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2017. – № 5 (99). – С. 31.
12. Юмаев М.М. Налоговая политика в отношении нефтегазового сектора Российской Федерации в условиях структурных изменений мировой экономики / М.М. Юмаев // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – Т. 16, № 1. – С. 152–162.

Информация об авторах

Крюкова Ольга Олеговна – ведущий специалист Департамента налогового анализа и консолидированной отчетности, ООО «Иркутская нефтяная компания», г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: Krykova_OO@irkutskoil.ru.

Копылова Екатерина Константиновна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: kopylovaek@bgu.ru.

Authors

Olga O. Kryukova – Leading Specialist of the Tax Analysis and Consolidated Reporting Department, Irkutsk Oil Company LLC, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: Krykova_OO@irkutskoil.ru.

Ekaterina K. Kopylova – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: kopylovaek@bgu.ru.