

DOI: 10.12731/2070-7568-2019-1-76-88

УДК 336.221

## НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ В НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ

*Осина Д.О.*

*Доходы, получаемые от налогообложения добычи нефти, являются одним из основных источников доходов бюджетной системы Российской Федерации. При разработке государственной налоговой политики повышенное внимание уделяется механизму налогообложения добычи углеводородных полезных ископаемых, что находит отражение в порядке исчисления налога, уплачиваемого нефтегазодобывающими предприятиями, а также в изменении размера экспортной пошлины, уплачиваемой российскими экономическими субъектами.*

*Цель – определить возможные направления налоговой реформы в нефтедобывающей отрасли.*

*Метод и методология проведения работы:* в статье использованы такие методы научного познания как диалектическое познание, сравнительный и статистический анализ, обобщение.

*Результаты:* сформулированы новые подходы к налогообложению добычи углеводородных полезных ископаемых.

*Область применения результатов:* полученные результаты целесообразно применить при формировании основных направлений налоговой политики на предстоящий период.

*Ключевые слова:* налог на добычу полезных ископаемых; налог на дополнительный доход; добыча нефти; налогообложение недропользования.

## TAX REFORM WAYS IN THE OIL INDUSTRY

*Osina D.O.*

*Taxation of oil production is one of the main sources for budget system of the Russian Federation. Special attention is paid to the mechanism of taxation of mineral extraction, which is reflected in the procedure for cal-*

*culating the tax paid by oil and gas enterprises, as well as in changing the amount of export duty paid by Russian economic entities.*

**Purpose.** *To propose new ways of taxation of hydrocarbon production.*

**Methodology** *in article dialectical knowledge, and also statistical methods and generalization method of the analysis were used.*

**Results:** *formulated new approaches to the taxation of the extraction of hydrocarbon minerals.*

**Practical implications** *it is expedient to apply the received results in the formation of the main directions of tax policy for the coming period.*

**Keywords:** *mineral extraction tax; petroleum revenue tax; taxation of gas and oil.*

**Актуальность темы исследования** связана с необходимостью реформирования системы налогообложения добычи углеводородных полезных ископаемых в силу существующих рисков снижения налоговых доходов. Кроме того, инвестиционные возможности налогоплательщиков снижаются, что существенно усложняет разработку новых месторождений и развитие существующих в текущем периоде, что ведет к сокращению налоговой базы в будущем.

**Аналитическое сопоставление с исследованиями других авторов:** Целесообразность создания прозрачной и эффективной системы налогообложения, которая будет привлекательна для инвестиций, отражена в работах отечественных авторов. Так М.М. Юмаев и В.А. Анищенко отмечают необходимость анализа действующих налоговых преференций, с целью повышения эффективности их реализации [10]. По мнению Е.Н. Горбуновой систему налогообложения добычи углеводородов, базирующуюся на налогообложении финансового результата, необходимо использовать только для новых месторождений. А для так называемых браунфилдов, затраты на разработку которых понесены в прежних условиях налогообложения, следует сохранить действующую налоговую систему с многочисленными льготами [3]. Многие авторы, в том числе Ю.Н. Бобылев, говорят о необходимости расширять сферу применения налога на дополнительных доход, с целью увеличения уровня инвестиций в

добычу [3]. В процессе введения изменений не стоит забывать опыт прошлых поколений. Министр финансов царской России Н.Х. Бунге отмечал, что «главным источником увеличения средств государственного казначейства для замены подушной подати должны служить преимущественно налоги уже существующие: из новых видов налогов могут быть допущены лишь те, которые способствовали бы установлению в существующем податном строе большей равномерности обложения всех доходов» [6]. И сегодня возможность произвести данные изменения рассматривается как Правительством, так и представителями научного сообщества с долей скептицизма, в силу опасений, связанными с риском снижения поступлений в бюджет. Так В.В. Понкратов считает, что система налогообложения доходов добывающих организаций, основанная на использовании налога на дополнительный доход способна стимулировать завышение затрат добывающими компаниями [11].

### **Введение**

С момента введения налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС) в 2002 г. налогообложение нефтяной отрасли довольно часто претерпевает изменения. Увеличение ставки в 2005 г. до 419 руб./т. (в 2002 г. ставка НДС на нефть составляла 340 руб./т.) привело к тому, что налоговая нагрузка для месторождений, требующих высоких капитальных затрат, оказалась слишком велика. Для компенсации роста налоговой нагрузки в 2007 г. были введены налоговые льготы для определенных месторождений и типов нефти. Увеличение НДС в 2012–2013 гг. было вызвано необходимостью избежать потерь бюджета, так как с 2006 г. ставки налогов не росли. Одновременно с увеличением налогового бремени в 2013 г. были введены с льготы, которые сделали возможной разработку трудноизвлекаемых запасов (ТРИЗ) и месторождений на шельфе.

Первый налоговый маневр, проводимый в 1994–1996 гг., заключался в отмене вывозных таможенных пошлин на нефть с одновременным увеличением акциза на нефть, при этом отсутствовали какие-либо компенсации НДС, что отразилось на уровне переработки,

который в 1998 г. достиг исторического минимума – 164 млн т. [14]. В 2011–2017 гг. введена система «60-66-90», направленная на отказ от стимулирования мазута. Пошлины на светлые и темные нефтепродукты были установлены на уровне 66% от пошлины на нефть. В январе 2015 г. введен «большой налоговый маневр» идея которого состояла в том, чтобы снизить зависимость российского бюджета от экспортных пошлин, гармонизировать правила исчисления и взимания таможенных платежей стран Таможенного союза, заместить выпадающие при снижении экспортных пошлин доходы бюджета НДС, а также создать условия для ослабления зависимости бюджетной системы от динамики добычи углеводородов.

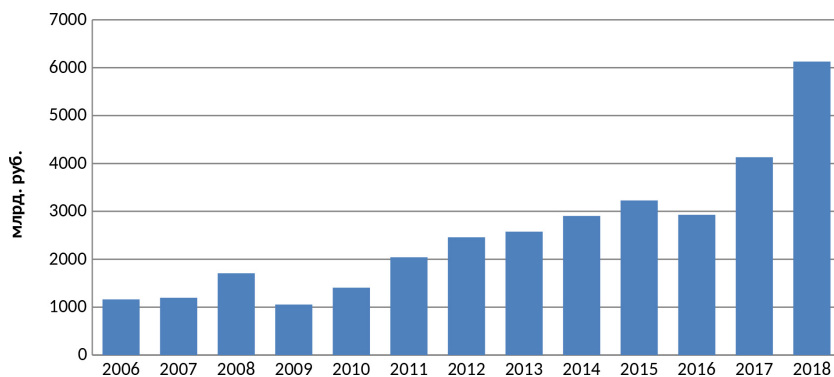
Анализ налоговых изменений показал, что, в целях нахождения баланса между государственными интересами и интересами добывающих компаний, законодатель с одной стороны увеличивал налоговую нагрузку компаний, за счет повышения ставок НДС и экспортной пошлины, а с другой стороны использовал методы налогового стимулирования для определенных месторождений, с целью увеличения нефтедобычи. Но, несмотря на частый пересмотр законодательства, системный подход к налогообложению добычи нефти все еще не найден.

### **Основная часть**

Спектр факторов определяющих динамику налоговых поступлений в бюджет широк: изменение объемов добычи газа, цены на нефть, тенденции мирового рынка нефти и газа и особенности развития нефтегазовой отрасли. В 2016 г., несмотря на рост добычи нефти, поступление НДС сократилось на 300 млрд руб. в силу динамики цен на нефть. В 2017 г. поступления выросли более чем на 30%, что обусловлено ростом средних нефтяных цен на 25% при укреплении рубля на 15% и малом росте добычи (рисунок 1).

На сегодняшний день в России используется достаточно сложная и нестабильная система налогообложения добычи, преследующая исключительно фискальные цели. Налоговая система во многом не соответствует международным принципам налогообложения,

таким как: универсальность, стабильность, простота администрирования. Налоговые преференции зачастую вводятся «точечно» и имеют адресный характер. Налоговые льготы в большинстве случаев связаны с показателями государственного баланса запасов, таких как: вязкость, выработанность, проницаемость и другие. Данные показатели могут иметь высокую долю погрешности, более того, они могут изменяться со временем. А отсутствие государственной оценки показателей эффективности налоговых льгот и других преференций может явиться причиной использования неэффективных инструментов и привести к росту налоговых расходов бюджета.



**Рис. 1.** Динамика поступлений НДПИ в консолидированный бюджет РФ, 2006–2018 гг. [9]

В связи с этим на протяжении последних лет, как в научном сообществе, так и среди компаний отрасли, активно обсуждается возможность использования новых способов налогообложения. С 2019 г. введен налог на дополнительный доход (НДД) для пилотных проектов, разрабатываемых нефтедобывающими компаниями. Исходя из положений главы 25.4 НК РФ «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» налоговая ставка по НДД составляет 50% от дополнительного дохода от добычи углеводородов. Налоговая база определяется обособленно по каждому участку недр, как расчетная выручка, уменьшенная на величину фактических и расчетных расходов [8]. Расчетная выручка исчисляется по

формуле, учитывающей объем добытых углеводородных полезных ископаемых за календарный месяц и их цену.

В силу отсутствия в открытых источниках информации сведений по фактическим затратам, относящимся к конкретным участкам недр, рассчитать налоговую базу по НДС на текущий момент не представляется возможным. Но, на примере ПАО «Роснефть», исходя из сведений финансовой отчетности, была определена величина расчетной выручки на основании данных по добыче нефти и жидких углеводородов за 2018 г. (таблица 1).

Таблица 1.

**Расчетная выручка ПАО «Роснефть» от реализации нефти и ЖУВ, 2018 г.**

Месяц	Добыча нефти и ЖУВ (тыс. барр. в месяц)	Средний уровень цен нефти сорта «Юралс», долл. США/ баррель (Ц)	Среднее значение курса доллара США (Р)	$K_n$	Расчетная выручка, млн руб.
Январь	141 546,00	68,60	56,79	7,30	4 025, 29
Февраль	127 848,00	63,14	56,81	7,30	3 347, 84
Март	141 546,00	63,58	57,03	7,30	3 746, 95
Апрель	138 120	69,10	60,46	7,30	4 212, 52
Май	142 724	75,14	62,21	7,30	4 870, 17
Июнь	138 120	73,06	62,71	7,30	4 619, 83
Июль	146 506,00	72,84	62,88	7,30	4 898, 69
Август	146 506,00	71,52	66,12	7,30	5 057, 77
Сентябрь	141 780,00	78,13	67,66	7,30	5 471, 24
Октябрь	148 552,00	79,58	65,89	7,30	5 685, 96
Ноябрь	143 760,00	64,42	66,24	7,30	4 478, 24
Декабрь	148 552,00	57,38	67,31	7,30	4 188, 40
<b>Итого расчетная выручка за 2018 г.</b>					<b>54 602, 91</b>

Источник: Составлено автором на основании источников [1,7]

Исходя из «Анализа руководством финансового состояния и результатов деятельности компании «Роснефть» [1] доля добычи нефти и ЖУВ составляет более 80% в общем объеме добычи углеводородов, поэтому величину отклонения, возникающую из-за отсутствия в расчете показателей, связанных с добычей газа, можно оценить. Проводить сравнение расчетной выручки с выручкой от реализации, на взгляд автора, не стоит, она во много раз превышает

размеры расчетного показателя (выручка от реализации нефти и газа и нефтепродуктов ПАО «НК «Роснефть» за 2018 г. составила 8 076 млрд руб.) [7], что, предположительно, связано с тем, что за добычей нефти не всегда следует её реализация, но реализация продукта с более высокой степенью передела позволяет наращивать выручку.

По мнению автора, НДД представляет собой еще один вид налоговых преференций, близкий к идеи инвестиционного налогового кредита – уменьшение текущих налоговых обязательств на возмездной основе. Налогоплательщикам предоставляется возможность ежемесячно сокращать налоговые обязательства по НДС при условии выплаты, на ежеквартальной основе, пятидесяти процентов от расчетной выручки, уменьшенной на большую часть понесенных расходов. Кроме того, НДД потребует усиления налогового администрирования, а также ведения раздельного учета для каждого месторождения. Полномасштабный переход на НДД с отменой НДС, несмотря на положительные стороны, в виде снижения налоговой нагрузки и создания стимулов разработки сложных месторождений, по мнению автора, невозможен, так как приведет не только к необходимости формирования новой системы контроля затрат и к вероятным потерям государственного бюджета, но, что более важно, не сможет стимулировать рост экономики страны. В условиях экономической войны, в которой в данный момент находится РФ, необходимо, чтобы такая отрасль, как нефтедобыча явилась драйвером развития и роста экономики. Для этого следует обратить внимание на другие отрасли, например, на нефтепереработку.

В рамках завершения налогового маневра предусматривается снижение экспортной пошлины, вплоть до полной её отмены. По мнению автора, полный отказ от использования экспортной пошлины в будущем повлечет за собой потерю заинтересованности компаний осуществлять переработку внутри страны, что приведет к еще большему сокращению нефтепереработки и, вероятно, к вопросу о «выживании» отечественной нефтеперерабатывающей промышленности, а также к росту стоимости нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке. Необходимо отметить, что мировой опыт все же

демонстрирует отказ от взимания экспортных пошлин. Но Россия, в силу структурных особенностей экономики, не может принимать решения по вопросам реформирования налогообложения добычи только на основании существующей мировой практики.

### **Обсуждение**

Имеет смысл рассмотреть возможность отмены НДС при сохранении экспортной пошлины с использованием дифференцированной шкалы ставок, которая будет зависеть от степени выработанности экспортируемого продукта.

Компании смогут реализовывать нефтепродукт более высокой степени передела по сниженной ставке экспортной пошлины. Данный подход способен обеспечить пополняемость бюджета за счет экспортной ориентированности сырьевого сектора. В то же время, исходя из опыта использования инструмента экспортной пошлины, выполнение регулирующей функции может стать слабой стороной данной модели: существующая дифференциация экспортных пошлин не смогла оказать влияние на стимулирование увеличения глубины переработки нефти. Использование исключительно экспортной пошлины поставит под вопрос возможность достижения экономической эффективности при разработке труднодоступных залежей.

Другим вариантом совершенствования подхода к налогообложению, в краткосрочном периоде, может стать использование дифференцированной ставки по НДС в зависимости от степени выработанности реализуемого нефтепродукта. В случае если компания готова осуществлять переработку на территории России, она сможет получить право на использование пониженной ставки по НДС, если реализуется сырая нефть – налог будет максимальным. Но сложностью при реализации данного подхода станет необходимость выстроить систему контроля права применения пониженной ставки, позволяющую классифицировать степень передела реализуемых нефти и нефтепродуктов.

Кардинально новым для современной России подходом к налогообложению добычи нефти может стать использование прогрессив-



ной шкалы по налогу на прибыль организаций при отмене НДС и НДД. На взгляд автора, именно этот подход соответствует принципам и задачам налогообложения добычи углеводородов в России и может стать справедливым для налогоплательщиков и стабильным, с точки зрения получения налоговых доходов, для государства средством совершенствования налогообложения нефтегазовой отрасли.

Использование налога на прибыль в качестве основы механизма налогообложения недропользования является наиболее эффективным, способным не только обеспечивать выполнение функций налогообложения, но и соответствовать принципам, имеющим распространение в мировом недропользовании, подходом. Реализация данного подхода, по мнению автора, может быть успешной при установлении ставки по налогу на прибыль для нефтедобывающих компаний в размере 68–70%. Данная величина ставки соответствует мировой практике налогообложения добычи (величина предельной ставки в Норвегии составляет 79%, в Канаде – 60%).

### **Выводы**

Существующий механизм налогообложения нефтедобычи является крайне сложным, с точки зрения администрирования, непрозрачным для потенциальных инвесторов, а также часто изменяющимся, что создает сложности для оценки налоговых обязательств и рисков нефтедобывающими компаниями.

Возможным направлением реформирования системы налогообложения добычи может стать использование налога на прибыль организации нефтедобывающей отрасли. Налог на прибыль сможет учитывать изменяющиеся расходы компаний по разработке месторождений, а также уровень рентабельности проектов, не допуская «консервации» объектов. Оптимальность подхода будет являться гарантом устойчивости и стабильности налогообложения. Основной сложностью данного подхода будет необходимость ведения раздельного учета по деятельности компаний. Но реализуемый с 01.01.2019 НДС предполагает ведение раздельного учета для каждого обособленного участка недр, что кажется более тру-

дозатратным. С точки зрения налогового администрирования, данный подход является прозрачным, способным сократить расходы на сложное администрирование текущих налогов, а также оказать положительное воздействие на инвестиционный климат в нефтедобывающей отрасли. Положительный опыт администрирования налога на прибыль организаций является подтверждением способности налоговых органов оценивать компоненты налоговой базы, не допуская её занижения, данный опыт можно перенести в сферу недропользования, закрепив на законодательном уровне статьи расходов, уменьшающих налоговую базу.

### *Список литературы*

1. Анализ руководством финансового состояния и результатов деятельности АО «НК «Роснефть» за 3 месяца, завершившихся 31 декабря и 30 сентября 2018, а также за 12 месяцев 2018 и 2017 годов. [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_cons\\_report/MDA\\_RUS\\_4Q2018.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_4Q2018.pdf) htm (дата обращения: 04.05.2019).
2. Бен Дж. Терра. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. Paris OECD, 1995.
3. Бобылев Ю.Н. Нефтяной сектор: основные тенденции 2018–2019 гг. // Russian Economic Development. № 3, март-апрель 2019.
4. Горбунова Е.Н. Перспективы совершенствования действующей системы налогообложения нефтяной отрасли РФ. <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/20510>
5. Данные, применяемые для расчета налога на добычу полезных ископаемых в отношении нефти и газового конденсата. [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_50642/7878e6986f9548d0256bdbb0a819ee666be93965](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50642/7878e6986f9548d0256bdbb0a819ee666be93965) (дата обращения: 04.05.2019).
6. Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацило М.К. История налогов России IX – начала XX в. М., 2006. С. 193.
7. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» по состоянию на 31 декабря 2018 г. [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_cons\\_report/MDA\\_RUS\\_4Q2018.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_4Q2018.pdf) (дата обращения: 04.05.2019)

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019), глава 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».
9. Официальный сайт Федеральной Службы Государственной Статистики. [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/prom/en\\_balans.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/en_balans.htm) (дата обращения: 04.05.2019).
10. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001, С. 12.
11. Понкратов В.В., Павлова Л.П., Блошенко Т.А., Ефимов А.В. Налогообложение недропользования в Российской Федерации: Монография. М.: Воентехиниздат, 2009. 496 с.
12. Шаповалов С.Ю. Уплата НДС при нефте- и газодобыче, Постатейный комментарий к главе 26 Налогового кодекса РФ. Москва 2010.
13. Юмаев М.М., Анищенко В.А. Налогообложение российской нефтегазовой отрасли: к новой модели // Финансы. 2017. №7. С. 28–31.
14. VYGON Consulting. Завершение налогового маневра. Эпизод I – Демпфер, ноябрь 2018 г. [https://vygon.consulting/upload/iblock/7e7/vygon\\_consulting\\_end\\_of\\_tax\\_maneur\\_epl.pdf](https://vygon.consulting/upload/iblock/7e7/vygon_consulting_end_of_tax_maneur_epl.pdf) (дата обращения: 04.05.2019).
15. The Petroleum Taxation Act (Act of 13 June 1975 No. 35 relating to the taxation of subsea petroleum deposits, etc).
16. Global Oil and Gas Tax Guide, Summarizes oil and gas corporate tax regimes. 2018 EY.

### *References*

1. Management's analysis of the financial condition and results of Rosneft for the 3 months ended December 31 and September 30, 2018, and also for the 12 months of 2018 and 2017. [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_cons\\_report/MDA\\_RUS\\_4Q2018.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_4Q2018.pdf) htm (appeal date: 04/05/2019).
2. Ben J. Terra. Vvedenie v nalog na dobavlenнуюy stoimost' v ES [Introduction to value added tax in the EU]. Paris OECD, 1995.
3. Bobylev Yu.N. Neftyanoy sektor: osnovnye tendentsii 2018–2019 [Oil sector: the main trends of 2018-2019]. *Russian Economic Development*. Number 3, March-April 2019.

4. Gorbunova E.N. *Perspektivy sovershenstvovaniya deystviyushchey sistemy nalogooblozheniya neftyanoy otrasli RF* [Prospects for improving the current tax system of the Russian oil industry]. <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/20510>
5. The data used to calculate the tax on the extraction of useful minerals in relation to oil and gas condensate. [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_50642/7878e6986f9548d0256bdbb0a819ee666be93965](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50642/7878e6986f9548d0256bdbb0a819ee666be93965) (appeal date: 04/05/2019).
6. Zakharov V.N., Petrov Yu.A., Shatsilo M.K. *Istoriya nalogov Rossii IX – nachala XX* [The history of Russian taxes IX – the beginning of the XX century]. M., 2006. P. 193.
7. Consolidated financial statements of Rosneft PJSC as of December 31, 2018 [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_cons\\_report/MDA\\_RUS\\_4Q2018.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_4Q2018.pdf) (appeal date: 04/05/2019).
8. Tax Code of the Russian Federation (part two) of 05.08.2000 N 117-FZ (as amended on 04.15.2019), Chapter 25.4 “Tax on additional income from the extraction of hydrocarbons”.
9. The official site of the Federal State Statistics Service. [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/business/prom/en\\_balans.htm](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/en_balans.htm) (appeal date: 04/05/2019).
10. Tolkushkin A.V. *Istoriya nalogov v Rossii* [The history of taxes in Russia]. M.: Yurist, 2001, p. 12.
11. Ponkratov V.V., Pavlova L.P., Bloshenko T.A., Efimov A.V. *Nalogooblozhenie nedropol'zovaniya v Rossiyskoy Federatsii* [Subsoil use in the Russian Federation]: Monograph. M.: Voentehinizdat, 2009. 496 p.
12. Shapovalov S.Yu. *Uplata NDPI pri nefte- i gazodobyche, Postateynnyy kommentariy k glave 26 Nalogovogo kodeksa RF* [Payment of mineral extraction tax at oil and gas production, Article-by-article comment to chapter 26 of the Tax Code of the Russian Federation]. Moscow 2010.
13. Yumaev M.M., Anishchenko V.A. *Nalogooblozhenie rossiyskoy nefte-gazovoy otrasli: k novoy modeli* [Taxation of the Russian oil and gas industry: a new model]. *Finansy* [Finance]. 2017. №7, pp. 28–31.
14. VYGON Consulting. Completion of tax maneuver. Episode I – Damper, November 2018. [https://vygon.consulting/upload/iblock/7e7/vygon\\_consulting\\_end\\_of\\_tax\\_manueur\\_ep1.pdf](https://vygon.consulting/upload/iblock/7e7/vygon_consulting_end_of_tax_manueur_ep1.pdf) (circulation date: 04/05/2019).

15. The Petroleum Taxation Act (Act of June 13, 1975 No. 35 relating to the taxation of subsea petroleum deposits, etc).
16. Global Oil & Gas Tax Guide, Summarizes Oil & Gas Corporate Tax Regimes. 2018 EY.

### **ДАНИЕ ОБ АВТОРЕ**

**Осина Дарья Олеговна**, аспирант кафедры «Государственные и муниципальные финансы»  
*Санкт-Петербургский государственный экономический университет*  
*ул. Садовая, 21, г. Санкт-Петербург, 191023, Российская Федерация*  
*osina\_daria@mail.ru*

### **DATA ABOUT THE AUTHOR**

**Osina Daria Ovegovna**, PhD student «Public and municipal finance»  
*Saint Petersburg State University of Economics*  
*21, Sadovaya St., St. Petersburg, 191023, Russian Federation*  
*osina\_daria@mail.ru*  
*SPIN-code: 3024-8380*