

  
На правах рукописи

Анищенко Василий Арнольдович

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ И  
РЕАЛИЗАЦИИ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ В РОССИИ**

**Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит**

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2016 год

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор

**Маршавина Любовь Яковлевна**

Официальные

**Чернявский Сергей Владимирович**

оппоненты:

доктор экономических наук, доцент,

Федеральное государственное бюджетное учреждение науки «Институт проблем рынка Российской академии наук», главный научный сотрудник

**Кирова Елена Александровна**

доктор экономических наук, профессор,

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Государственный университет управления»

Ведущая организация

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»  
(Финансовый университет)»

Защита состоится «3» марта 2017 г. в 15 часов 30 минут на заседании диссертационного совета Д 212.196.02, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по адресу: 117997, Москва, Стремянный пер., 36, ауд. 353.

С диссертацией можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л. И. Абалкина и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>.

Автореферат разослан «31» января 2017 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета



Маршавина Любовь Яковлевна

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Нефтегазовая отрасль обеспечивает более половины доходов федерального бюджета России и в значительной степени определяет экономическое состояние страны. В условиях сложившейся ценовой конъюнктуры на мировых сырьевых рынках изучение проблем изъятия горной ренты, образующейся при добыче углеводородного сырья, при помощи системы налогообложения приобретает особую актуальность. Изъятие горной ренты в России осуществляется при помощи налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и вывозных таможенных пошлин. Поскольку в настоящее время добыча углеводородного сырья в России смещается на месторождения, расположенные в труднодоступных регионах и на континентальном шельфе, российская система налогообложения недропользователей должна решать уже не только задачи фискального характера, но и обеспечить условия для рентабельной добычи углеводородов на месторождениях с особыми условиями добычи.

Актуальность темы диссертационной работы обусловлена необходимостью:

- оценки целесообразности сохранения современной российской системы налогообложения для обеспечения стабильных фискальных поступлений в долгосрочной перспективе;
- формирования в России единой системы дифференциации налогообложения для всех видов углеводородного сырья, учитывающей факторы, которые влияют на величину горной ренты;
- определения дальнейших направлений развития современной российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья с целью создания необходимых условий для освоения новых месторождений, расположенных в труднодоступных регионах;
- оценки экономического эффекта от замены НДПИ налогом, объектом которого является прибыль от добычи и реализации углеводородов.

**Степень научной разработанности проблемы.** Концептуальные основы теории ренты изложены в трудах А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, А. Маршалла. В трудах отечественных ученых-экономистов (С. Г. Струмилин, А.С. Асхатов, Н.В. Володомонов, В. Н. Герасимович, А. А. Голуб, К. Л. Пожарицкий), посвященных вопросам изъятия ренты, исследовались, прежде всего, практические вопросы расчета ее величины. Проблемы изъятия ренты при налогообложении добычи нефти исследовались С.А. Аржаевым, Ю. П. Беловым, Ю. Н. Бобылевым, С. Ю. Глазьевым, С. С. Ежовым, М. А. Комаровым, А. А. Конопляником, А.В. Ложниковой, Д. С. Львовом, В. В. Сердюковым, А.И. Токаревым, С.В. Чернявским, Д. Джонстоном.

Несмотря на то, что изъятие ренты при добыче углеводородов широко исследовалось учеными разных стран, нерешенными остаются вопросы, связанные с формированием единой для всех видов углеводородного сырья (нефти, природного газа и стабильного газового конденсата) системы дифференцированного налогообложения, обеспечивающей изъятие государством горной ренты и учитывающей условия разработки месторождений. Недостаточная теоретическая проработка данных вопросов определила цель и задачи исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является определение дальнейших направлений развития системы налогообложения добычи углеводородного сырья в России, учитывающей горно-геологические, географико-климатические и экономические условия освоения месторождений при определении размера налоговых изъятий.

Для достижения поставленной цели в работе решались следующие **задачи:**

— определить режим налогообложения, обеспечивающий получение государством фискальных поступлений на уровне, соответствующем величине горной ренты;

- разработать алгоритм расчета ставок НДС, обеспечивающий единый для всех видов углеводородного сырья подход к дифференциации налогообложения;
- определить дальнейшие направления развития российской нефтегазовой отрасли, включая выработку предложений по усилению дифференциации ставок НДС;
- выработать меры налогового администрирования и оценить перспективы внедрения специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов;
- раскрыть элементы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородного сырья.

**Объект исследования** – экономические отношения между государством и российскими нефтегазовыми компаниями, связанные с налогообложением добычи углеводородного сырья.

**Предметом исследования** является система налогообложения добычи углеводородного сырья в России.

**Область исследования.** Содержание диссертационного исследования соответствует требованиям специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение, кредит» паспорта научных специальностей ВАК при Минобрнауки России (экономические науки) в части подпунктов: 2.5. Налоговое регулирование секторов экономики; 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы; 2.17. Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике.

**Теоретическая база исследования.** Основой диссертации послужили фундаментальные труды А. Смита, Д. Рикардо, Дж. Андерсона, К. Маркса, А. Маршалла. Также были использованы научные работы как зарубежных авторов (Д. Джонстон, К. Бидерман, Р. Майксел, Х. Хотелинг), так и отечественных

(В.И. Данилов-Данильян, С.С. Ежов, С.А. Кимельман, М.К. Клубничкин, А.А. Конопляник, Д.С. Львов, В.Е. Новиков, А.И. Перчик, В.А. Слепов и др.).

В процессе исследования широко использовались нормативно-правовые акты зарубежных стран в области налогообложения добычи углеводородного сырья, а также аналитические материалы, подготовленные профильными министерствами и агентствами зарубежных государств.

**Методологическая основа исследования.** При написании диссертации использованы методы структурного, логического, статистического и сравнительного анализа, методы группировки, экспертной оценки, а также математического моделирования.

**Информационная база.** В рамках исследования использовались положения нормативных правовых актов России, Росстата, Минфина России, Минэнерго России, Федеральной налоговой службы, информационные материалы научно-практических конференций и семинаров; бухгалтерские данные о финансово-хозяйственной деятельности нефтегазовых компаний (Роснефть, Газпром, Лукойл, Сургутнефтегаз, Газпром нефть, Татнефть, Башнефть, НКК) за 2010 – 2015 гг.

**Рабочей гипотезой исследования** является необходимость формирования в России единой системы дифференцированного налогообложения добычи углеводородного сырья, которая заключается в усилении дифференциации НДС и введении специального налога на прибыль нефтегазовых компаний от добычи и реализации углеводородов, с целью стимулирования разработки новых месторождений с особыми условиями добычи и рационального недропользования на разработанных месторождениях.

**Научная новизна** исследования заключается в разработке и обосновании теоретических основ и практических рекомендаций для определения дальнейших направлений развития российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья на разных по условиям разработки месторождениях.

Результаты исследования, составляющие его научную новизну и отражающие личный вклад автора в решение поставленных задач, заключаются в следующем.

1. Доказано, что специальный налог, взимаемый с прибыли от добычи и реализации углеводородов, учитывает условия добычи на месторождениях при осуществлении налогообложения без введения дополнительных мер, направленных на учет факторов дифференциации, что позволяет получать государству фискальные поступления на уровне, соответствующем величине горной ренты.

2. Разработана единая для всех видов углеводородного сырья модель дифференциации ставок НДС, обеспечивающая учет факторов, которые влияют на величину горной ренты, а именно: уровня цен на углеводородное сырье, горно-геологических и географико-климатических условий освоения месторождения и необходимого уровня рентабельности, что способствует выравниванию налоговой нагрузки при добыче разных видов углеводородного сырья.

3. Предложены меры налогового администрирования, развивающие положения по контролю в области трансфертного ценообразования, а также устанавливающие предельную величину расходов, учитываемых при расчете налоговой базы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов, создающие условия для введения в российскую налоговую систему специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов.

4. Сформулированы предложения по усилению дифференциации ставок НДС, которые направлены на обеспечение учета условий добычи на месторождениях при осуществлении налогообложения и которые заключаются в установлении единого алгоритма расчета ставки для всех видов углеводородного сырья на основании действующих понижающих коэффициентов, замене адвалорных ставок и налоговых вычетов

понижающими коэффициентами, а также введении новых понижающих коэффициентов.

5. Установлены элементы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов, позволяющие осуществить внедрение данного налога в российскую систему налогообложения добычи углеводородного сырья.

**Теоретическая значимость** результатов диссертационного исследования заключается в развитии налоговой теории посредством:

- разработки предложений по совершенствованию алгоритма определения размера горной ренты, возникающей при добыче углеводородов, которые заключаются в расчете ренты за весь период освоения месторождения, а также период вывода из эксплуатации активов, используемых при добыче углеводородов;

- систематизации и классификации существующих в мире способов дифференциации налогообложения добычи углеводородного сырья в зависимости от факторов добычи (производственно-технологические и финансово-экономические); категории месторождений (стандартные месторождения и месторождение с нетрадиционными запасами), объекта налогообложения (валовой доход и прибыль от добычи углеводородов);

- выявления тенденции изменения объекта налогообложения добычи углеводородов в развитых зарубежных странах, которая заключается в переходе от налогообложения валового дохода к налогообложению прибыли при добыче углеводородного сырья на месторождениях с особыми условиями добычи.

**Практическая значимость** диссертационного исследования состоит в:

- формулировании предложений по усилению дифференциации НДСП посредством введения новых понижающих коэффициентов;

- выработке мер налогового администрирования, необходимых для успешного внедрения специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов;



– разработке элементов и алгоритма расчета налоговой базы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов, заменяющего НДС.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы органами законодательной и исполнительной власти Российской Федерации в рамках законотворческих инициатив в сфере налогообложения добычи углеводородного сырья.

**Апробация работы.** Результаты диссертационного исследования (направления усиления дифференциации НДС, разработка элементов специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов) использованы компанией ООО «ПрайсвогтерхаусКуперс Консультирование» в рамках консультационной деятельности при взаимодействии с Министерством энергетики РФ в исследовании возможных направлений развития российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья на морских и шельфовых месторождениях, а также при оценке экономического эффекта от замены НДС специальным налогом на прибыль от добычи и реализации углеводородного сырья.

Основные положения диссертационного исследования представлялись в форме научных докладов и сообщений на научно-методических и научно-практических конференциях в Волгограде (2012 - 2013 гг.), Москве (2012-2014 гг.), а также использованы в учебном процессе при проведении практических занятий со студентами РЭУ им. Г.В. Плеханова по дисциплинам «Налогообложение природопользования», «Налоговая политика».

**Публикации.** Основные положения диссертации опубликованы в 11 печатных работах общих объемов 4,1 п.л. (авт. 3,9 п. л.), в том числе в 5 печатных работах в ведущих рецензируемых ВАК журналах.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

**1. Доказано, что специальный налог, взимаемый с прибыли от добычи и реализации углеводородов, учитывает условия добычи на месторождениях при осуществлении налогообложения без введения дополнительных мер, направленных на учет факторов дифференциации, что позволяет получать государству фискальные поступления на уровне, соответствующем величине горной ренты.**

Специальный налог на прибыль от добычи и реализации углеводородов позволяет учитывать различия в условиях разработки месторождений при определении размера фискальных изъятий за счет схожести алгоритма расчета такого налога с алгоритмом расчета горной ренты, образующейся при добыче углеводородного сырья (формулы 1, 2).

$$R_{\text{дус}} = \sum_{k=1}^n (I_{\text{дус}}) - \sum_{k=1}^n [(E_{\text{дус}} + E_{\text{воэ}}) \times (100\% + R + PR_{\text{дус}})]; \quad (1)$$

$$T_{\text{дус}} = [\sum_{k=1}^n (I_{\text{дус}}) - \sum_{k=1}^n (E_{\text{дус}} + E_{\text{воэ}})] \times TR, \text{ где} \quad (2)$$

$R_{\text{дус}}$  – рента, образующаяся при добыче углеводородного сырья;

$T_{\text{дус}}$  – налог, взимаемый с прибыли от добычи и реализации углеводородного сырья;

$I_{\text{дус}}$  – сумма доходов от добычи и реализации углеводородного сырья;

$E_{\text{дус}}$  – сумма расходов, связанных с добычей углеводородного сырья;

$E_{\text{воэ}}$  – сумма расходов, связанных с выводом из эксплуатации объектов, используемых при добыче углеводородного сырья;

$TR$  – ставка налога (в %);

$R$  – норма рентабельности (% к величине всех расходов, связанных с добычей углеводородов);

$PR_{\text{дус}}$  – премия за специфические геологические и технологические риски (% к сумме всех расходов, связанных с добычей углеводородов);

$n$  – количество лет разработки месторождения углеводородного сырья.

Схожесть алгоритмов расчета горной ренты и специального налога, взимаемого с прибыли от добычи и реализации углеводородного сырья, объясняется тем, что их величина определяется как часть прибыли от добычи и реализации углеводородов.

Горная рента определяется как разница между доходами от реализации углеводородов и всеми расходами, связанными с добычей углеводородов и

увеличенными на величину необходимого уровня рентабельности затрат нефтегазовых компаний. Величина специального налога, взимаемого с прибыли от добычи и реализации, определяется как произведение разницы между всеми доходами и расходами, связанными с добычей и реализацией углеводородного сырья, и адвалорной налоговой ставки.

Данные, представленные на рисунке 1, иллюстрируют почти полную сопоставимость величины специального налога, взимаемого с прибыли нефтегазовых компаний от добычи и реализации углеводородов, и величины горной ренты, образуемой при добыче углеводородного сырья.

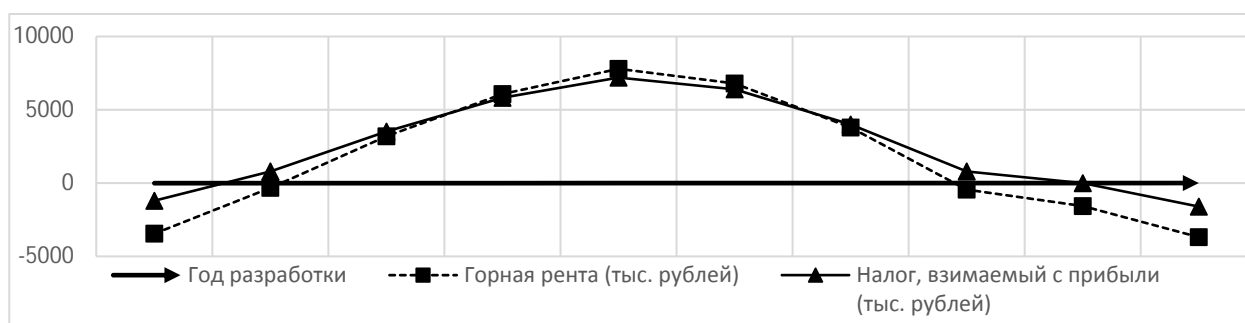


Рисунок 1. - Зависимость величины налога, взимаемого с прибыли, от величины горной ренты

Коэффициент корреляции, рассчитанный на основании значений величин специального налога на прибыль от добычи углеводородов и горной ренты на протяжении всего периода разработки месторождения, равный 0,99947, подтверждает тесную взаимосвязь величины ренты, образуемой при добыче углеводородов, и фискальных поступлений, формируемых в результате налогообложения прибыли от добычи и реализации углеводородного сырья. Таким образом, специальный налог на прибыль от добычи и реализации углеводородов соответствует величине горной ренты и обеспечивает учет горно-геологических и географико-климатических условий при осуществлении налогообложения добычи углеводородов без введения дополнительных мер, направленных на учет факторов дифференциации.

**2. Разработана единая для всех видов углеводородного сырья модель дифференциации ставок НДС, обеспечивающая учет факторов, которые влияют на величину горной ренты, а именно: уровня цен на**

**углеводородное сырье, горно-геологических и географико-климатических условий освоения месторождения и необходимого уровня рентабельности, что способствует выравниванию налоговой нагрузки при добыче разных видов углеводородного сырья.**

Разнообразие подходов, установленных в настоящее время системой налогообложения в части ставок по НДС (специфические и адвалорные), а также методов дифференциации (понижающие коэффициенты, вычеты), приводит к тому, что учет условий добычи углеводородов осуществляется различными невязанными способами, которые могут быть направлены на учет одного и того же фактора. При этом, учитывая схожесть алгоритма расчета ставок НДС при добыче нефти, природного газа и стабильного газового конденсата, а также возможность использования одинаковых понижающих коэффициентов, применимых ко всем видам углеводородного сырья, есть основания для формирования единой для всех видов углеводородного сырья модели дифференциации ставок НДС. Использование единого алгоритма расчета позволяет систематизировать налоговые льготы, установленные современной российской системой налогообложения, увеличить периметр их применения, обеспечить переход к единой системе налогообложения, основанной на дифференциации исходя из горно-геологических и географико-климатических условий разработки месторождения, а также осуществить выравнивание налоговой нагрузки при добыче разных видов углеводородного сырья.

Для построения единой для всех видов углеводородного сырья модели определения ставок НДС, обеспечивающей дифференцированное налогообложение, необходимо учитывать факторы, влияющие на величину горной ренты, а именно – цену реализации углеводородов (данный фактор учитывается при определении доходов от реализации углеводородов); условия добычи (данный фактор учитывается при определении расходов, связанных с добычей углеводородов) и необходимый уровень рентабельности добывающей компании.

Учет цены реализации углеводородов может быть осуществлен путем произведения базовой ставки НДС (фиксированный показатель) и коэффициента, значения которого изменяются в зависимости от уровня цен на добываемое углеводородное сырье (переменный показатель). В результате устанавливается зависимость ставки НДС от уровня цены реализации соответствующего вида углеводородного сырья. Учет условий добычи происходит за счет применения установленных современной российской системой налогообложения соответствующих понижающих коэффициентов, налоговых вычетов или изменения величины адвалорных ставок. Учет каждого фактора дифференциации и их мультипликативного эффекта обеспечивается произведением величин указанных коэффициентов, а не выбором наименьшего из них.

Вместе с тем в современной российской системе налогообложения механизм сохранения необходимого уровня рентабельности для нефтегазовых компаний отсутствует. В этой связи в диссертации на основании проведенного математического моделирования и сложившейся мировой практики предлагается введение коэффициента, обеспечивающего сохранение необходимого уровня рентабельности. Так, если валовая рентабельность затрат будет равной или больше 15%, то данный коэффициент будет равен 1. В противном случае его величина будет определяться по следующей формуле.

$$P = 1 - \left( 0,15 - \frac{P_f}{100\%} \right), \text{ где:} \quad (3)$$

$P$  - показатель, учитывающий необходимый уровень рентабельности;

$P_f$  - фактическая рентабельность в предыдущем налоговом периоде (в %).

В результате единая для всех видов углеводородного сырья модель расчета НДС может быть представлена формулами 4 и 5:

$$TA = TB \times BTR \times K_p \times K_{ec} \times P \quad (4)$$

$$K_{ec} = K_1 \times K_2 \times K_3 \times \dots \times K_n, \text{ где} \quad (5)$$

$TA$  – сумма НДС;

$TB$  – налоговая база по НДС;

$BTR$  – базовая ставка НДС;

$P$  - показатель, учитывающий минимальный уровень рентабельности;  
 $K_p$  – показатель, учитывающий уровень цен на добываемое углеводородное сырье;  
 $K_{ес}$  – показатель, учитывающий условия добычи;  
 $K_1 K_2 K_3 \dots K_n$  – показатели, учитывающие изменения факторов, которые влияют на условия добычи.

Ключевой особенностью предлагаемой формулы является развитие российской налоговой системы добычи углеводородного сырья посредством расширения факторов дифференциации. Кроме того, сохранение базового алгоритма расчета для всех видов углеводородного сырья, основанного на обложении количества добытого полезного ископаемого, обеспечивает минимизацию рисков бюджетных потерь при внедрении единой для всех видов углеводородного сырья модели НДСИ.

**3. Предложены меры налогового администрирования, развивающие положения по контролю в области трансфертного ценообразования, а также устанавливающие предельную величину расходов, учитываемых при расчете налоговой базы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов, создающие условия для введения в российскую налоговую систему специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов.**

Поскольку объектом налогообложения специального налога на прибыль от добычи углеводородов является прибыль, которая определяется как разница между всеми доходами и расходами от добычи и реализации углеводородного сырья, налогоплательщики могут занижать свою налоговую базу, используя трансфертные цены. В этой связи для снижения бюджетных рисков, возникающих при введении специального налога, взимаемого с прибыли от добычи и реализации углеводородов, в диссертации предлагается ввести дополнительное положение в российское налоговое законодательство в части признания сделок контролируемыми, в случае если одна из сторон является плательщиком специального налога, взимаемого с прибыли от добычи и реализации углеводородного сырья. Сделки будут признаваться контролируемыми вне зависимости от величины доходов (расходов) по таким сделкам. При этом сделки признаются контролируемыми даже в случае если

компании, между которыми они совершаются, являются частью одной консолидированной группы налогоплательщиков. В результате принятия данных мер контролируемые станут сделки по реализации углеводородного сырья, а также сделки, в которых налогоплательщик будет нести расходы. Налогоплательщик будет обязан подготовить документацию с обоснованием применяемой цены (рентабельности), которая должна предоставляться с одновременной подачей декларации по специальному налогу на прибыль от добычи и реализации углеводородов. В случае выявления по итогам налоговой проверки несоответствия уровня цены (рентабельности) в указанных сделках рыночному уровню, налоговые органы будут корректировать налоговые базы как по налогу на прибыль организаций, так и по специальному налогу на прибыль от добычи углеводородов. Данные меры позволят частично перенести затраты, связанные с администрированием нового режима налогообложения, на налогоплательщиков, в обязанность которых войдет обоснование рыночного уровня применяемой им рентабельности или цены.

Другой особенностью налога, взимаемого с прибыли от добычи и реализации углеводородов, является то, что налогоплательщики могут «искусственно» завышать свои расходы для уменьшения налоговой базы. В результате ежегодный рост расходов, связанных с добычей углеводородного сырья, превысит рост добычи, а также рост налоговых поступлений. Для снижения риска использования российскими налогоплательщиками механизма завышения своих расходов следует ввести специальный коэффициент, определяющий предельную величину расходов, уменьшающих налоговую базу специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов.

$$\delta = \frac{Q_n \times P_n - C_n}{Q_{(n-1)} \times P_n - C_{(n-1)}} \times \frac{E_n}{E_{(n-1)}}, \text{ где} \quad (6)$$

$\delta$  – коэффициент, определяющий предельную величину расходов, учитываемых при расчете налоговой базы по СНПДУ;

$P_n$  – цена реализации добытых углеводородов в текущем периоде (рублей);

$Q_n$  – количество добытых углеводородов в текущем периоде;

$Q_{(n-1)}$  – количество добытых углеводородов в предыдущем периоде;

$C_n$  – расходы, связанные с добычей углеводородов в текущем периоде;

$C_{(n-1)}$  – расходы, связанные с добычей углеводородов в предыдущем периоде;

$E_n$  – уровень добычи соответствующего вида углеводорода в текущем периоде

(тонн/ тыс. м<sup>3</sup>);

$E_{(n-1)}$  – уровень добычи соответствующего вида углеводорода в предыдущем периоде (тонн/ тыс. м<sup>3</sup>).

Данный коэффициент будет учитываться при определении предельной величины вычитаемых расходов в случае роста добычи углеводородного сырья при достижении степени выработанности равной 5%. В случае если добыча не началась или падает, значение данного коэффициента будет равно 1. В других случаях, если значение данного коэффициента будет превышать 1, то расходы, понесенные в рамках анализируемого периода, принимаются для целей расчета налоговой базы в полной мере. В случае если значение коэффициента будет менее 1, затраты делятся на соответствующее значение коэффициента и полученная уменьшенная величина расходов принимается для расчета налоговой базы специального налога на прибыль от добычи углеводородов.

**4. Сформулированы предложения по усилению дифференциации ставок НДС, которые направлены на обеспечение учета условий добычи на месторождениях при осуществлении налогообложения и которые заключаются в установлении единого алгоритма расчета ставки для всех видов углеводородного сырья на основании действующих понижающих коэффициентов, замене адвалорных ставок и налоговых вычетов понижающими коэффициентами, а также введении новых понижающих коэффициентов.**

Алгоритм расчета единой ставки НДС для всех видов углеводородного сырья может быть представлен следующей формулой:

$$TR = FS \times K_p \times K_{нг} \times K_s \times P, \text{ где} \quad (7)$$

$TR$  – ставка НДС;

$FS$  – базовая величина ставки НДС для соответствующего вида углеводородного сырья;

$K_p$  – коэффициент, учитывающий уровень цен на соответствующий вид углеводородного сырья;

$K_{нг}$  – коэффициент, учитывающий мультипликативный эффект от понижающих коэффициентов, применяемых ко всем видам углеводородного сырья;

$K_s$  – коэффициент, учитывающий мультипликативный эффект от понижающих коэффициентов, применяемых к определенному виду углеводородного сырья;

$P$  – коэффициент, обеспечивающий сохранение необходимого уровня рентабельности.

Краткая характеристика указанных показателей.



1) Базовая величина ставки для конкретного вида углеводородного сырья является единой с последующим применением корректирующих коэффициентов для соответствующего вида углеводородного сырья. В основу такого показателя может быть положена цена нефти, поскольку она также оказывает существенное влияние на цену реализации природного газа и стабильного газового конденсата.

2) Обеспечение зависимости ставки НДС от изменения цены углеводородного сырья может быть достигнуто за счет применения коэффициента  $K_p$ , учитывающего динамику цен на соответствующий вид углеводородного сырья (аналогично действующим в настоящее время коэффициентам  $K_c$  и  $E_{ut}$ ). Вместе с тем учет только экспортных цен при расчете данного коэффициента не отражает реальные направления формирования выручки нефтегазовых компаний от реализации углеводородного сырья в России. Поэтому при расчете коэффициента  $K_p$  необходимо также учитывать цены внутреннего рынка (например, на основании данных информационно-ценовых агентств).

3) При расчете мультипликативного коэффициента для всех видов углеводородного сырья используются коэффициенты:

- выработанности ( $K_v$ );
- запасов ( $K_z$ );
- выработанности по конкретной залежи углеводородного сырья ( $K_{dv}$ );
- коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства углеводородного сырья ( $K_{кан}$ ).

4) Коэффициент, учитывающий мультипликативный эффект от понижающих коэффициентов, установленных для определенного вида углеводородного сырья, может определяться отдельно для нефти ( $K_o$ ) и для природного газа и стабильного газового конденсата ( $K_{gc}$ ). Коэффициент  $K_o$  рассчитывается как мультипликативный коэффициент, который включает в себя коэффициент  $K_d$ , характеризующий степень сложности добычи нефти, а

также  $K_{свн}$  – новый коэффициент, характеризующий добычу сверхвязкой нефти, значение которого будет равно 0 в случае добычи сверхвязкой нефти. Коэффициент  $K_{gc}$  рассчитывается как мультипликативный коэффициент, который включает в себя следующие ныне действующие коэффициенты:

– коэффициент, характеризующий глубину залегания залежи углеводородного сырья ( $K_{гз}$ );

– коэффициент, характеризующий принадлежность участка недр, содержащего залежь углеводородного сырья, к региональной системе газоснабжения ( $K_{ac}$ );

– коэффициент, характеризующий особенности разработки отдельных залежей участка недр ( $K_{орз}$ );

– коэффициент, характеризующий величину затрат на транспортировку природного газа ( $T_r$ ).

5) Для формирования единого подхода к дифференциации НДС по налоговым вычетам по НДС необходимо заменить на понижающий коэффициент  $K_{нв}$ , характеризующий добычу углеводородного сырья на месторождениях с высокой степенью выработанности в Татарстане и Башкортостане, в размере 0,87 и 0,95, соответственно.

6) Поскольку добыча углеводородов на морских месторождениях и шельфе требует особого налогового режима ввиду более сложных географико-климатических и горно-геологических условий освоения месторождения, для обеспечения более льготного налогообложения в течение всего срока освоения месторождения следует установить специальный понижающий коэффициент  $K_{ш}$ , характеризующий разработку морского месторождения углеводородного сырья. Значения указанного коэффициента могут быть заданы в табличном виде в зависимости от географического расположения месторождения. Кроме того, учитывая рост добычи на морских или шельфовых месторождениях в будущем, целесообразно ввести коэффициенты, характеризующие условия разработки морских месторождений, а именно коэффициенты, учитывающие глубину расположения месторождения -  $K_D$ , а также расстояние до береговой

линии –  $K_L$ , значения которых также могут быть представлены в табличном виде.

В результате предлагаемых изменений по произведенным расчетам налоговая нагрузка на одну единицу добываемого сырья на месторождениях, добыча на которых стабилизировалась, в незначительной степени увеличится (на 9,5 п.п. - 13,4 п.п. в зависимости от вида углеводородов) по сравнению с налоговой нагрузкой, установленной современной системой налогообложения. Для месторождений, в отношении которых установлены налоговые льготы, налоговая нагрузка уменьшится на 44,8 п.п. - в отношении добычи нефти, и останется на прежнем уровне при добыче природного газа и стабильного газового конденсата.

**5. Установлены элементы специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородов, позволяющие осуществить внедрение данного налога в российскую систему налогообложения добычи углеводородного сырья.**

Налогоплательщиками специального налога на прибыль нефтегазовых компаний от добычи и реализации углеводородов (СНПДУ) будут являться организации, осуществляющие разработку месторождений углеводородного сырья, степень выработанности запасов которых по состоянию на 01.01.2017 года не превысила 5% (т.е. месторождений, на которых не началась промышленная эксплуатация). Элементы налогообложения СНПДУ приведены в таблице 1.

**Таблица 1. – Элементы налогообложения СНПДУ**

<b>Элемент налогообложения</b>	<b>Краткая характеристика</b>
1	2
Объект налогообложения	Прибыль от добычи углеводородного сырья на месторождениях, которая определяется как разница между доходами от реализации добытого углеводородного сырья и операционными и капитальными расходами, связанными с его добычей.
Налоговая база	Денежное выражение прибыли от добычи и реализации углеводородов, определяемой нарастающим итогом.

Элемент налогообложения	Краткая характеристика
1	2
Налоговая ставка	<p>Вариант 1: Ставка СНПДУ изменяется в зависимости от уровня накопленной рентабельности затрат и определяется по следующей формуле:</p> $\frac{NP}{NP+100\%}$ <p>где – NP – накопленная рентабельность затрат.</p> <p>Вариант 2: Налогообложение по фиксированной процентной ставке.</p>
Налоговый период	Календарный год.
Отчетный период	Первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.
Порядок исчисления налога	Сумма СНПДУ определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В течение отчетного периода налогоплательщики также исчисляют и уплачивают сумму ежемесячного авансового платежа. Размер авансового платежа определяется как 1/3 (одна третья) от суммы СНДПУ, уплаченного в предыдущем квартале. По итогам отчетного (налогового) периода осуществляется корректировка суммы СНПДУ, которая подлежит уплате в бюджет, с учетом суммы ранее уплаченных авансовых платежей по СНПДУ.
Порядок и сроки уплаты налога	СНПДУ подлежит уплате в бюджет не позднее 28-го января года, следующего за прошедшим налоговым периодом. При этом ежемесячные авансовые платежи уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим отчетным периодом.

*Составлено автором.*

Налоговая база определяется с учетом следующих особенностей:

- доходы, используемые при расчете налоговой базы, не должны быть ниже расчётного дохода, определенного исходя из расчетных цен реализации углеводородов, публикуемых ФНС России;
- в ситуациях, когда добытые углеводороды не реализуются, а перерабатываются по давальческой схеме, при расчете налоговой базы будет использоваться расчётный доход, определенный исходя из расчетных цен реализации углеводородов, публикуемых ФНС России;
- расходы, учитываемые при определении налоговой базы по СНПДУ, определяются с учетом корректирующего коэффициента, устанавливающего предельный уровень расходов, принимаемых для целей налогообложения;
- капитальные расходы учитываются единовременно по мере их осуществления;

– для стимулирования геологоразведочных работ величина расходов на геологоразведку, учитываемых при расчете налоговой базы по СНПДУ, принимается с коэффициентом 2;

– в целях равномерного признания предстоящих расходов, связанных с завершением добычи углеводородов, создается резерв под такие расходы, размер отчислений в который в каждом налоговом периоде определяется исходя из прогнозируемой суммы предстоящих расходов.

По результатам моделирования установлено, что режим налогообложения добычи углеводородов, основанный на СНПДУ, взимаемом по фиксированной ставке, обеспечивает наибольший уровень фискальных изъятий по сравнению с действующим режимом налогообложения и режимом налогообложения, основанном на СНПДУ, взимаемом по прогрессивной ставке (рис. 2).

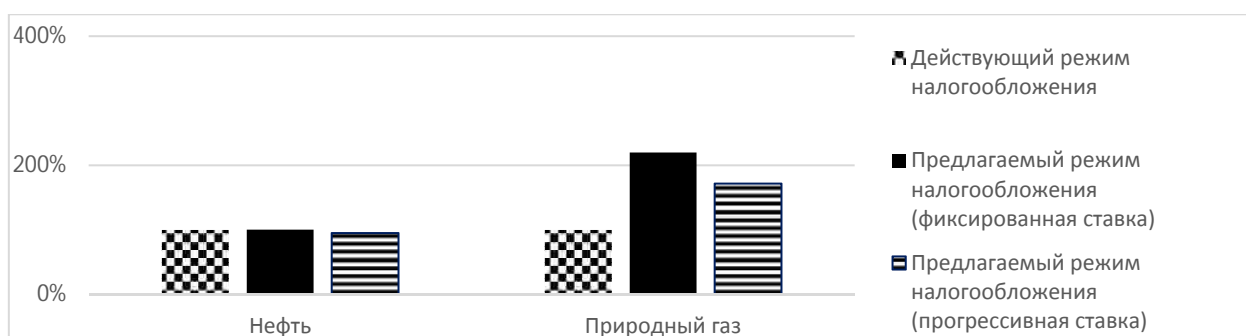


Рисунок 2. - Сравнение общей суммы поступлений в бюджет при различных режимах налогообложения

В заключении диссертационной работы обобщены результаты проведенного исследования, сформулированы основные выводы и даны рекомендации по их практическому применению.

### **III. ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Статьи в изданиях, рекомендованных ВАКом Минобрнауки РФ:**

1. Анищенко В.А. Предложения по увеличению факторов дифференциации и унификации расчета ставки НДС по действующим месторождениям нефти и газа. Вестник университета (ГУУ). – 2015. - № 1/2015. - С. 168-171. – 0,4 п.л.

2. Анищенко В.А. Влияние новых правил трансфертного ценообразования на возможность введения налога на дополнительные доходы // Российское предпринимательство. — 2014. — № 9 (255). - С. 118-128. — 0,8 п.л.

3. Анищенко В.А. Совершенствование налогообложения добычи углеводородного сырья на континентальном шельфе России, а также морских месторождениях с учетом международного опыта // Вестник Российского Экономического Университета им. Г.В. Плеханова. – 2014. - № 4 (70). - С. 34-43. - 0,6 п.л.

4. Анищенко В.А. Трансформация российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья // Вестник университета (ГУУ). – 2014. - № 12/2014. - С. 90-96. – 0,2 п.л.

5. Анищенко В.А. «Налоговый маневр» как предварительный шаг к переходу к налогообложению результатов финансово-хозяйственной деятельности нефтегазовых компаний // Вестник университета (ГУУ). – 2015. - № 5/2015. - С. 127 - 130. – 0,2 п.л.

#### **В прочих научных изданиях:**

6. Анищенко В.А. Государственная политика в области налогообложения добычи углеводородов на континентальном шельфе России // Актуальные проблемы теории и практики налогообложения: материалы I Международной научно-практической конференции. – Волгоград, 2012. – 0,4 п.л.

7. Анищенко В.А. Анализ вариантов реформирования системы налогообложения добычи углеводородного сырья в России // Современные

проблемы гуманитарных и естественных наук: материалы XX Международной научно-практической конференции. – Москва, 2014. – 0,4 п.л.

8. Анищенко В.А. Сравнительный анализ систем налогообложения добычи углеводородного сырья в России и в ведущих нефтедобывающих странах // Сборник научных трудов III Международного молодежного форума финансистов. – Москва, 2013. – 0,1 п.л.

9. Анищенко В.А. Предложения по дифференциации и унификации расчета ставки НДС // Международный финансово-экономический форум «Экономическая политика России в условиях глобальной турбулентности». – Москва, 2014. – 0,1 п.л.

10. Анищенко В.А. Актуальные проблемы применения правил трансфертного ценообразования в налогообложении нефтяной отрасли России // Сборник статей III Международной научно-практической конференции молодых ученых «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве». – Москва, 2013. – 0,2 п.л.

11. Анищенко В.А. Маршавина Л.Я. Налоговые методы стимулирования разработки месторождений углеводородного сырья в российской Арктике // Сборник научных трудов кафедр финансового факультета и финансового-учетного кластера РЭУ им. Г.В. Плеханова «Финансовые резервы экономического роста в России». – Москва, 2016. - 0,7 п.л. (авт. 0,5 п.л.).

АНИЩЕНКО ВАСИЛИЙ АРНОЛЬДОВИЧ

**Развитие системы налогообложения добычи углеводородного сырья в России**

В диссертации на основе исследования процесса развития системы налогообложения добычи углеводородов в России и зарубежных стран разработаны теоретические положения и научно-практические рекомендации по определению дальнейших направлений развития российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья на разных по условиям разработки месторождениях.

Полученные результаты исследования могут быть использованы для дальнейшего развития теоретико-методологических основ налогообложения добычи углеводородного сырья, разработки практических рекомендаций по совершенствованию современной российской системы налогообложения, включая внедрение специального налога на прибыль от добычи и реализации углеводородного сырья.

ANISCHENKO VASILY ARNOLDOVICH

**Development of the tax system on hydrocarbons extraction in Russia**

Based on the analysis of the development of the tax system of hydrocarbons extraction in Russia and foreign countries the theoretical provisions and practical scientific recommendations are elaborated for determination of the further ways of the development of the Russian tax system related to the hydrocarbons extraction on oilfield with different conditions of extraction.

The research findings could be used for further development of the methodological basic of the taxation hydrocarbons extraction, the development of practical recommendations on the elaboration of the current Russian tax system, including introduction of the special profit tax on hydrocarbons extraction and sale.