

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

На правах рукописи

ИБРАХИМ МУСТАФА АЛИ ИБРАХИМ

**РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДНОГО
СЫРЬЯ В ТРУДНОДОСТУПНЫХ РОССИЙСКИХ МЕСТОРОЖДЕНИЯХ
В УСЛОВИЯХ ВОЛАТИЛЬНОСТИ ЦЕН НА НЕФТЬ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор Братцев Валерий Иванович

Москва – 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ	12
1.1 Исследование налогообложения углеводородного сырья на месторождениях с особыми условиями добычи.....	12
1.2 Развитие механизма налогообложения в условиях волатильности цен на углеводородное сырье	25
1.3 Международная практика налогообложения нефтедобывающей отрасли	35
ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ.....	48
2.1 Налоговая политика государства как финансовый регулятор экономики	48
2.2 Тенденции развития налоговой системы в условиях волатильности цены на нефть	61
2.3 Ключевые проблемы фискальной политики государства в условиях рецессии.....	76
ГЛАВА 3 ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ВОЛАТИЛЬНОСТИ ЦЕНЫ НА НЕФТЬ	87
3.1 Развитие налоговых механизмов стимулирования добычи углеводородного сырья.....	87
3.2 Предложения по формированию специальных режимов налогообложения при добыче и реализации углеводородов	97
3.3 Разработка рекомендаций по формированию элементов специального налога на экспорт от реализации углеводородов	112

ЗАКЛЮЧЕНИЕ	120
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ.....	125
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	126
Приложение А Классификация факторов, влияющих на стоимостные показатели объекта налогообложения	138
Приложение Б Коэффициенты дифференциации элементов налогообложения и ставок таможенной пошлины	141
Приложение В Роль нефтегазовых доходов в ВВП России.....	145
Приложение Г Порядок расчета НЭУС	148

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В текущих социально-экономических реалиях добыча углеводородного сырья в России во многом определяет развитие как мировой, так и национальных экономик. В России доля запасов углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях в настоящий момент – менее 8 %, и хотя она увеличивается, динамика ее роста крайне низкая. При этом потенциально возможный объем добычи в труднодоступных месторождениях составляет до 200 млрд тонн нефти в год. По расчетам Минэнерго РФ¹, для удержания производства «черного золота» в стране на текущем уровне к 2025 г. доля добычи на труднодоступных месторождениях и шельфе должна увеличиться до 25 %. Такой рост невозможен в рамках действующей налоговой системы. Поэтому для дальнейшего развития нефтяной отрасли по-прежнему остаются актуальными вопросы предоставления дополнительных льгот, налоговых каникул и субсидий, а также переход на налогообложение финансового результата деятельности компаний. Причем последнее, по-видимому, в отношении добычи в труднодоступных месторождениях требует более либерального фискального режима, нежели введенный налог на дополнительный доход. Ситуация осложняется тем, что понятие добычи в труднодоступных месторождениях меняется с течением времени и просто закрепить в законе все виды залежей нефти в труднодоступных месторождениях, основываясь только на геологических признаках, не получается. Те запасы, которые считались сложными для добычи в 80-е годы прошлого века, сейчас таковыми не являются. Стимулирование разработки запасов в труднодоступных месторождениях в России, построенное на налоговых вычетах, льготах и преференциях, на шаг отстает от потребностей развития отрасли и, конечно же, не учитывает все возможные технические нюансы. Именно поэтому,

¹ Информация официального сайта Министерства энергетики Российской Федерации», прогноз Минэнерго РФ, 2015–2035 гг.

несмотря на постоянно пополняемый список льгот, им не всегда удастся охватить своим действием весь объем запасов, освоение которых нуждается в стимулировании. Поэтому положительная и стабильная динамика увеличения налогового потенциала добывающей отрасли углеводородного сырья позволит российской экономике выйти на высокий уровень устойчивого роста. Цены на углеводородное сырье для России остаются определяющим критерием внешнеэкономической обстановки, доходы федерального бюджета по-прежнему напрямую зависят от объемов экспорта углеводородного сырья (которые, по данным статистики, за 2019 г. составляли порядка 69% от общего объема экспорта России). Добыча углеводородного сырья в России находится в прямой зависимости от волатильности цен на мировых рынках, что приводит к изменениям рентабельности добывающих компаний и коррекции доходов бюджетной системы. Для обеспечения конкурентоспособности добывающих компании необходимо активное государственное регулирование. Регулирование должно найти отражение в развитии налоговых механизмов стимулирования добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях, направленных на формирование условий, максимально способствующих развитию добычи природных ресурсов и одновременно обеспечивающих стабильно растущий источник налоговых поступлений в бюджет.

На современном этапе развития российская система налогообложения должна стимулировать рост добычи углеводородного сырья, повысить рентабельность добывающих компаний и одновременно обеспечить стабильно растущий источник налоговых поступлений в государственный бюджет страны.

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена необходимостью разработки дальнейших направлений развития современной российской системы налогообложения для обеспечения условий добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях и стабильных фискальных поступлений в условиях влияния мировых цен на добычу углеводородного сырья.

Степень научной разработанности темы исследования. В основе исследования лежат труды ведущих российских ученых в сфере налогообложения добычи углеводородного сырья и ценовой сфере: С. А. Аржаева, Ю. П. Белова, Ю. Н. Бобылева, С. Ю. Глазьева, Б. И. Герасимова, Р. С. Гринберга, И. П. Давыдова, С. С. Ежова, И. В. Картовенко, В. А. Кашина, М. А. Комарова, А. А. Конопляника, А. В. Ложниковой, Д. С. Львова, В. В. Наумова, В. Е. Новикова, Л. С. Ревенко, В. А. Слепова, В. В. Сердюкова, А. И. Токарева, Р. А. Чванова, С. В. Чернявского и других.

Исследованием вопросов, посвященных регулированию добычи природных ресурсов и ценовым проблемам, занимались: Дж. Акерлоф, Б. Баласса, К. Баррет, Д. Дейли, П. Исард, М. Калкухл, Ф. Котлер, К. Маркс, А. Маршалл, М. Марн, Т. Нэгл, И. Опоур, К. Рогофф, А. Смит, Д. Рикардо, П. Самуэльсон, Дж. Стиглиц, С. Энкей и другие.

Вопросам совершенствования системы государственной поддержки добывающих компаний, налогового регулирования и налоговых механизмов по стимулированию развития их деятельности путем применения льготных режимов налогообложения были посвящены диссертации российских ученых, но в них не нашли отражения вопросы, связанные с налогообложением добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях в условиях волатильности цен на нефть. В работах зарубежных авторов исследовались отдельные аспекты волатильности цен на нефть, например, влияние объема добычи сланцевой нефти на цены других сортов, в том числе марок Urals и Brent.

Очевидно, что проблема влияния налогообложения на добычу углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях с учетом мировых цен изучена далеко не полностью. Обеспечение требований по достаточной рентабельности компаний, которые занимаются добычей углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях, кроме мировых цен на углеводородное сырье, существенно усложняют множество других факторов.

В этой связи при большой актуальности данной проблематики необходимо исследовать теоретические и методические причины влияния налоговой нагрузки

на рентабельность добычи углеводородов в труднодоступных месторождениях, функционирование трансмиссионного механизма влияния мировых цен на трансфертное ценообразование, поскольку процессы глобализации мировой экономики оказывают воздействие на трансформацию интеграционных процессов, создание равных конкурентных условий для хозяйствующих субъектов, что в целом не способствует развитию механизмов стимулирования производственной деятельности. Все изложенные аргументы позволили определить тему диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель исследования состоит в разработке и обосновании предложений по развитию системы налогообложения, учитывающей множество факторов, влияющих на разработку труднодоступных месторождений.

Для достижения сформулированной цели определен конкретный **перечень задач исследования:**

- расширить категориальный аппарат в области системы налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях;
- разработать на основе структурной и конъюнктурной составляющих налоговых поступлений методику прогнозирования налоговой нагрузки, учитывающей факторы, влияющие на условия разработки участков недр, расположенных в труднодоступных российских месторождениях в условиях волатильности цены на нефть;
- обосновать необходимость реформирования действующей системы налогообложения в сфере добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях в условиях волатильности цены на нефть;
- разработать дифференцированный порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых при добыче углеводородного сырья в труднодоступных российских месторождениях, направленный на повышение производительности, а также обеспечивающий корректировку налоговой базы в зависимости от уровня налоговой нагрузки и экономического состояния добывающих организаций;
- выявить тенденции развития российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях и

экспортной деятельности нефтегазовых компаний в условиях волатильности цены на нефть.

Объектом исследования является развитие налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных российских месторождениях.

Предметом исследования выступают взаимосвязи экономических отношений, формирующиеся при налогообложении добычи углеводородного сырья в труднодоступных российских месторождениях и определяющие его развитие в перспективе.

Область исследования соответствует п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.17. «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике» Паспорта Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение, кредит».

Теоретическую основу исследования составили результаты научных исследований, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области развития налогообложения добычи углеводородного сырья и исследования стимулирующей функции налогов.

Методической основой диссертационного исследования послужила информационная база нормативно-правовых документов Российской Федерации и Ирака, материалы научного сообщества по актуальным вопросам налогообложения. Кроме того, исследование базируется на таких методах общенаучного познания, как анализ (системный, статистический, исторический, графический, сравнительный), синтез, системный и комплексный подходы, индукция и дедукция, экономическое моделирование, аналогия, логическое обобщение. Эмпирическую основу исследования составили законодательные и нормативные правовые акты, статистические и аналитические данные России за 2000–2019 гг., публикации в отраслевой периодической печати России и зарубежных стран по теме исследования, а также собственные расчеты.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании и формировании теоретических и практических направлений развития налогообложения добычи углеводородного сырья, направленных на обеспечение налоговых доходов бюджета. Наиболее существенные результаты, полученные лично соискателем, содержащие новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- расширен категориальный аппарат в части трактовки понятия налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях как особой сферы налоговых отношений, основой которой являются элементы организационно-оформленной системы налогообложения, в частности объект и налоговая база добытого углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях;

- разработана методика прогнозирования налоговой нагрузки на основе структурной и конъюнктурной составляющих налоговых поступлений, учитывающая факторы, влияющие на условия разработки участков недр, расположенных в труднодоступных российских месторождениях и позволяющая выявить соответствие трендов развития российской налоговой системы в условиях волатильности цены на нефть;

- предложено методическое обеспечение налогового регулирования производственной деятельности добывающих организаций, направленное на снижение налоговой нагрузки, в том числе предложен механизм корректировки налоговой базы при наличии отклонений от минимального уровня рентабельности, позволяющий стимулировать добычу углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях и способствующий повышению налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации в условиях волатильности цены на нефть;

- сформулированы предложения по дифференциации механизма исчисления налогов при добыче углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях, создающие условия для введения в российскую налоговую систему налога на финансовый результат от добычи углеводородов, а также

развивающие положения по дифференциации элементов налогообложения, что заключается в применении поправочных коэффициентов к специфической ставке налогов, характеризующих географическое положение участка недр и рентабельность добывающих компаний;

– разработаны научно-практические рекомендации по использованию модели дифференциации фискальной политики в части налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях и экспортной деятельности нефтегазовых компаний на основе определения стоимости углеводородного сырья с учетом фактических объемов экспортируемого сырья и динамики нефтяных цен на мировых рынках.

Теоретическая значимость исследования состоит в расширении концептуальных основ развития системы налогообложения добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях. Результаты исследования расширяют представления о развитии налогообложения добычи углеводородного сырья в современных условиях основных геолого-экономических и стоимостных факторов, влияющих на стоимостную оценку объектов налогообложения; вносят вклад в научное обоснование определяющих особенностей и принципов развития налогообложения при добыче углеводородного сырья.

Практическая значимость исследования состоит в разработке рекомендаций по налогообложению добычи углеводородного сырья в труднодоступных месторождениях. Сформулированные в работе рекомендации имеют практическую значимость при совершенствовании методов налогового регулирования, они могут в значительной мере улучшить систему налогообложения добычи углеводородного сырья в условиях волатильности цены на нефть. Полученные результаты исследования могут быть использованы налогоплательщиками, законодательными и исполнительными органами власти для прогнозирования динамики доходов федерального бюджета при выработке бюджетной и налоговой политики.

Апробация результатов исследования. Результаты, полученные в ходе исследования, использованы в практике работы Комитета Совета Федерации РФ по экономической политике, а также в учебном процессе Иракской государственной Финансовой академии и ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова» в процессе преподавания дисциплин «Налоги и налогообложение», «Планирование и прогнозирование в налогообложении».

Результаты работы внедрены в учебный процесс и используются при проведении курсов «Налогообложение природопользования», «Налоговый менеджмент», «Налоговая политика» ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова».

Основные положения и выводы исследования докладывались на всероссийских и международных научно практических конференциях: «Фискальная политика России на современном этапе» (г. Новосибирск, 2017 г.), «Перспективы учета, анализа и налогообложения в странах – членах СНГ», (г. Москва, 2018 г.), «Фискальная политика в условиях волатильности цены на углеводороды» (г. Москва, 2019 г.), «State Fiscal Policy in Recession and Identification of Key Problems», (Beijing, 2019 г.).

Основные положения и результаты исследования представлены в 12 публикациях общим объемом 4,71 п.л. (в том числе 6 работ в изданиях Scopus общим объемом 3,4 п.л.), опубликованных в научных изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Структура работы соответствует реализации цели и задач исследования. Диссертация состоит из введения, обосновывающего актуальность и значимость данной работы, трех глав, заключения, отражающего основные выводы, списка литературы и приложений.

ГЛАВА 1 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ

1.1 Исследование налогообложения углеводородного сырья на месторождениях с особыми условиями добычи

Современные условия, в которых осуществляется налогообложение углеводородного сырья (далее – УС), характеризуются сложной экономической зависимостью стоимостной оценки месторождений полезных ископаемых и участков недр для расчета налоговой базы при добыче углеводородного сырья на месторождениях, расположенных в новых и труднодоступных регионах. Реальная оценка стоимости имеющихся запасов сырья на отдельных участках недр при их выставлении на конкурс и дальнейшем использовании является в настоящее время сложной задачей.

Критерии по оценке стоимости нефтегазовых ресурсов являются недостаточно разработанными в настоящее время. Исследования по этому вопросу показали, что частично разработанным в настоящее время является подход к оценке стоимости нефтегазовых ресурсов, основанный на критерии доходности при их добыче и реализации. Процедура оценки нефтегазовых ресурсов для процесса налогообложения должна включать весь комплекс методов, форм и инструментов нормативно-методического, информационно-аналитического и программно-аппаратного обеспечения.

В других странах подобные инструменты функционируют с различной степенью эффективности. В Российской Федерации законодательство предусматривает проведение некоторых специальных мероприятий в этой сфере. Так, в ст. 23.1 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» [3] предусмотрена стоимостная оценка участков недр, в соответствии с которой государственное регулирование отношений недропользования и решение задач развития

минерально-сырьевой базы осуществляются с использованием геолого-экономической и стоимостной оценок месторождений полезных ископаемых и участков недр. Поэтому методики геолого-экономической и стоимостной оценок месторождений полезных ископаемых и участков недр по видам полезных ископаемых должны решать не только данную задачу, но и обеспечивать расчет налогооблагаемой базы.

Определение качественной и объективной системы критериев при проведении этой оценки является важнейшим звеном в установлении такого порядка недропользования, который обеспечивает, с одной стороны, расширение налоговой базы и вследствие этого высокую доходность для государства (как собственника недр), а с другой – получение непосредственным разработчиком соответствующих месторождений необходимой прибыли, позволяющей инвестировать дополнительные средства в разработку новых участков недр. Государство использует стоимостную оценку минеральных ресурсов при регулировании различных отношений с недропользователями, в том числе:

- для установления платы за геологическую информацию о недрах, а также стартовых размеров разовых платежей за пользование недрами при подготовке конкурсов и аукционов;
- для обоснования целесообразности вложения бюджетных средств в воспроизводство минерально-сырьевой базы и экономической эффективности целевых программ и комплексных инвестиционных проектов;
- для классификации запасов и ресурсов углеводородного и другого минерального сырья по экономическим критериям.

В Российской Федерации в основном сформировалась общая концепция оценки углеводородного сырья, в том числе и по вопросам налогообложения. В качестве ее объектов выступают участки недр, месторождения, залежи, содержащие нефть и горючие газы. Геолого-экономическая и стоимостная оценки нефтегазовых ресурсов должны оцениваться с учетом количества и качества полезных ископаемых, степени изученности и соответствующих стадий освоения,

условий залеганий, добычи, транспортировки, реализации сырья, возможных цен на него, налогообложения и других наиболее значимых факторов.

Особенно актуально решение задачи стоимостной оценки новых участков недр на стадии лицензирования для определения минимального (стартового) размера платежа, с которого начнутся аукционные торги. Ошибочное снижение начальных условий может привести к занижению стоимости запасов и, как следствие, к значительным денежным потерям Российской Федерации. В свою очередь, неоправданное завышение стартовых условий может вызвать отказ потенциальных инвесторов участвовать в конкурсе или аукционе, что затянет сроки разведки и ввода в разработку запасов полезных ископаемых и приведет к потерям поступлений соответствующих платежей в федеральный бюджет.

Инфраструктурная интеграция добывающего сектора экономики в международное экономическое сообщество и изменение мировых цен на товарных рынках оказывает заметное, а в ряде случаев определяющее, воздействие на изменения стоимости запасов и формирование налоговой базы. В современных условиях изменение цен на мировых товарных рынках – один из определяющих факторов, оказывающих воздействие на национальные экономики и темпы их экономического развития. Данные условия требуют создания такого формата стоимостной оценки, который мог бы быть использован и государственными, и корпоративными структурами и был бы сопоставим с зарубежными аналогами.

В Российской Федерации по различным вариантам прогнозов планируется рост добычи нефти, в том числе за счет освоения новых месторождений в Восточной Сибири и Республике Саха (Якутия) и на континентальном шельфе, активизации которых будут способствовать принятые налоговые новации в целях исключения отрицательного влияния на добычу углеводородного сырья режимов налогообложения. Современные условия, в которых осуществляется добыча углеводородного сырья на месторождениях, расположенных в новых и труднодоступных регионах, характеризуются сложностями определения объекта налогообложения углеводородного сырья. Поэтому в исследовании выявлены и

проанализированы подходы к определению понятия объекта налогообложения и его экономической сущности.

Данные рисунка 1 отражают взаимосвязь объекта налогообложения при добыче углеводородного сырья и факторов, оказывающих воздействие на разработку запасов полезных ископаемых и формирование налоговой базы. Эффективное использование режимов налогообложения, основанных на обложении добычи углеводородного сырья полезных ископаемых, возможно при определенной налоговой системе, способной обеспечить высокий уровень налогового совершенствования.

Рассмотренные на рисунке 1 уровни налогового развития отождествляют объект налогообложения углеводородного сырья с совокупностью различных режимов налогообложения углеводородного сырья (раздел продукции; количество добываемого углеводородного сырья; реализации добытого и реализованного углеводородного сырья через показатели выручки и прибыли).

Зафиксированная зависимость объекта налогообложения от степени развития налогообложения доказывает, что там, где высокий уровень налогового развития, создаются равные условия разработки разных месторождений УС на основании учета затрат при расчете налоговой базы, которые осуществляют нефтегазовые компании в ходе своей деятельности.

Фиксируя объем налоговых платежей, получаемых при добыче углеводородного сырья, государство должно обеспечивать равные условия разработки месторождений, перераспределяя налоговую нагрузку в зависимости от определяющих факторов добычи на любом выбранном месторождении.

Для обеспечения справедливого налогообложения добычи углеводородного сырья пользуются совокупностью различных режимов налогообложения. В налоговых системах, где в основу положено обложение валового дохода, разграничение осуществляется за счет влияния понижающих коэффициентов на снижение базовой ставки и влияния соответствующего определяющего фактора. В случаях, когда при добыче обращаются к варианту налогообложения прибыли, фиксируются все затраты, которые можно по закону учитывать при расчете

налогооблагаемой прибыли. При высокой волатильности цены на нефть в сторону увеличения могут взиматься дополнительные налоги с прибыли.



Рисунок 1 – Зависимость объекта налогообложения от уровня развития налоговой системы

Источник: составлено автором.

Рациональный подход и учет различий при разработке разных месторождений углеводородного сырья посредством механизма учета расходов при расчете налоговой базы налога на прибыль позволяет вообще не использовать меры в виде налоговых льгот и обеспечить справедливое налогообложение на разных на месторождениях, в том числе расположенных на новых и труднодоступных российских месторождениях. По нашему мнению, для того чтобы избежать искусственного завышения расходов при расчете налоговой базы,

когда налогоплательщик самостоятельно определяет расходы, формирующие налоговую базу, необходимо провести мероприятия по совершенствованию налогового учета.

Вопросы, касающиеся других элементов налогообложения при добыче углеводородов, необходимо осуществлять с учетом производственно-технологических и экономических факторов. В частности, это касается установления ставок налогов (Рисунок 2).

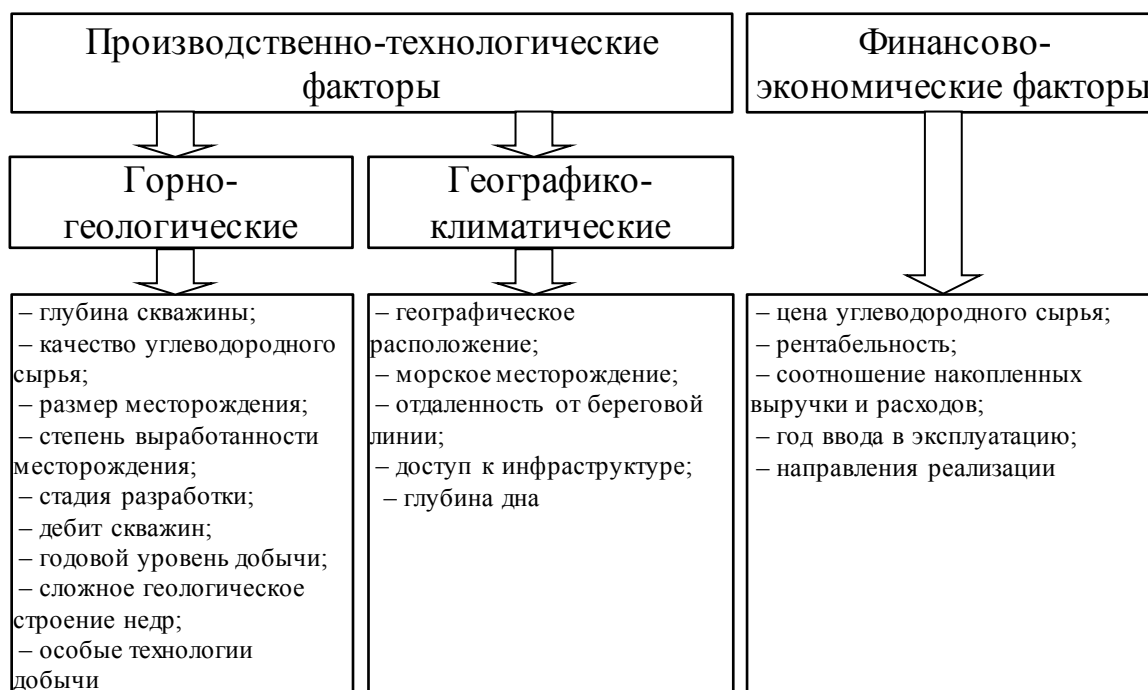


Рисунок 2 – Факторы установления налогообложения

Источник: составлено автором.

Рассмотренные на рисунке 2 факторы установления налогообложения отображают установление налогообложения углеводородного сырья совокупностью различных режимов налогообложения посредством использования понижающих коэффициентов к базовой ставке или применения преференций к базовой ставке. Возможны варианты и установления другой зависимости ставок от значений соответствующего фактора. Финансово-экономическая деятельность любой организации оценивается общим уровнем

рентабельности хозяйственной деятельности (B) и для сферы добычи углеводородов может определяться по формуле:

$$B = (Y - P) / P, \quad (1)$$

где Y – доходы от хозяйственной деятельности по добыче, переработке и реализации углеводородного сырья и продуктов за анализируемый период;

P – расходы на разведку, разработку, эксплуатацию и ремонт месторождений углеводородного сырья, а также извлечение, переработку и транспортировку сырья и продуктов за анализируемый период.

Выручка также может использоваться в качестве финансово-экономического показателя деятельности нефтегазовой компании. Однако необходимо подчеркнуть, что финансово-экономические процедуры разграничения более эффективны для учета всех факторов разработки месторождений, расположенных в новых и труднодоступных регионах.

На рисунке 2 представлены наиболее часто встречаемые факторы установления налогообложения добычи углеводородов. Налогом НДПИ могут облагаться следующие ископаемые:

- ископаемые, которые были получены при добыче за пределами Российской Федерации;
- ископаемые, которые были получены из потерь добывающего производства, если оно имеет лицензию;
- ископаемые, которые были получены при добыче непосредственно на территории страны.

Следует учесть, что углеводородное сырье имеет специфику налогообложения, оно облагается по специальной системе. Существует особая форма расчета с использованием специального алгоритма вычисления. Для расчета налога ставка умножается на показатель, который характеризует волатильность цен на нефть на мировых рынках. В итоге из того числа, которое получается, вычитают показатель, который определяет особенность того, как именно добывается сырье.

Для другого вида углеводорода – природного газа – ставка используется твердая и умножается на базовый показатель коэффициента, который характеризует степень сложности извлечения этого углеводорода. Полученная величина данного произведения не окончательная, к ней необходимо прибавить те расходы, которые несет компания при реализации сырья. В частности, таковыми являются расходы на транспортировку. Для газового конденсата ставка умножается еще и на корректирующее число.

Указанные факторы должны, по нашему мнению, найти адекватное отражение при корректировке условий по определению объекта налогообложения и расчета налоговой базы углеводородного сырья. Данные особенности определения объекта налогообложения необходимо учитывать при добыче на новых и расположенных в труднодоступных регионах месторождениях. В настоящее время важно именно с этих ключевых позиций рассматривать вопрос определения объекта налогообложения и проводить расчет налоговой базы в части установления расчетной стоимости углеводородного сырья.

Виды углеводородного сырья, являющиеся объектом налогообложения на современном этапе добычи УС, показаны на рисунке 3. Существует три признака полезного ископаемого:

- это продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров;
- содержится в фактически извлеченном из недр углеводородном сырье (породе, жидкости и иной смеси);
- извлеченная на начальной стадии добычи продукция, соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого стандарту организации.

Третий признак, самый сложный, реализации на практике [6]. Если продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, будет называться продукцией обрабатывающей промышленности, она не является элементом налоговой базы.

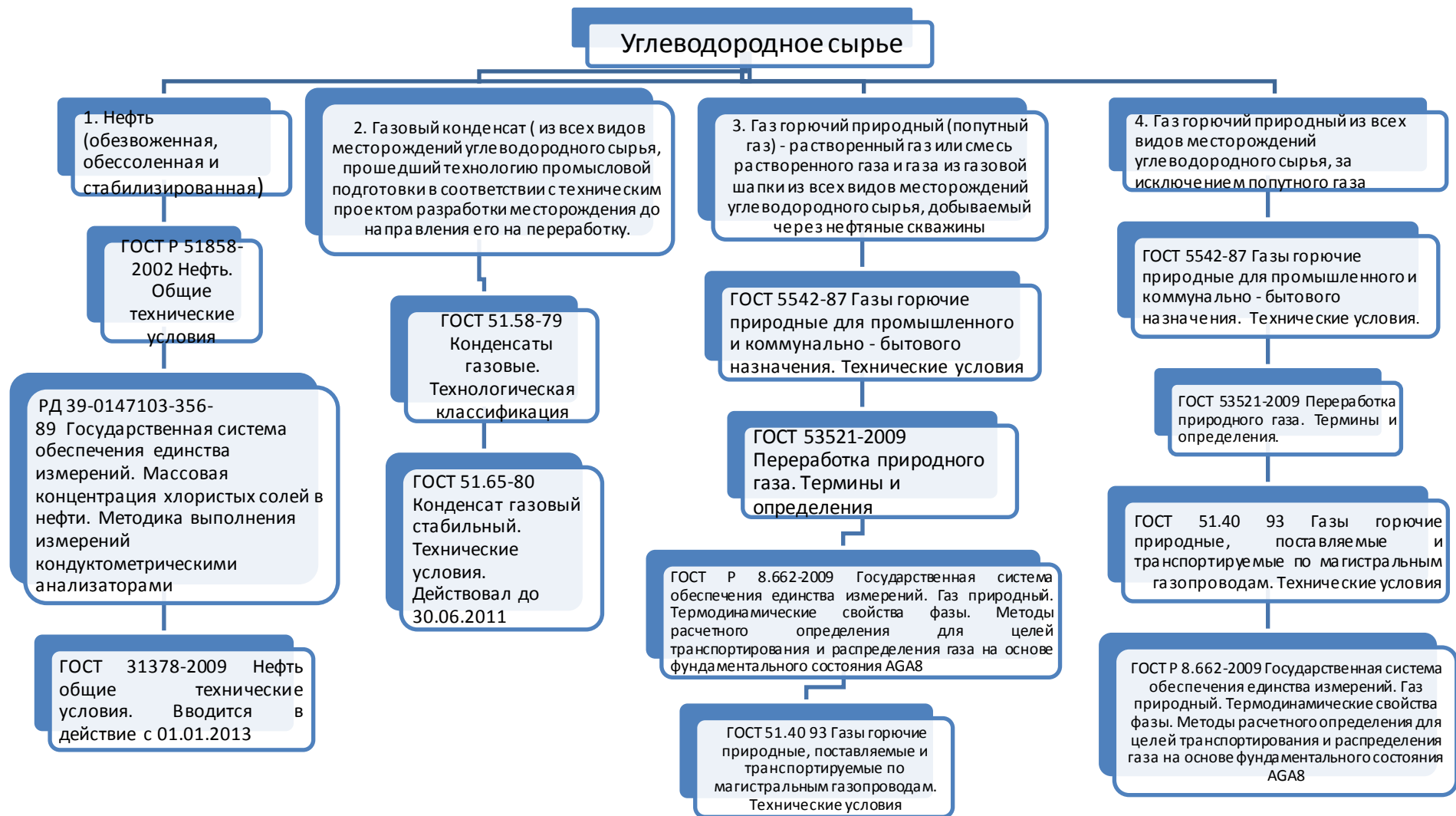


Рисунок 3 – Виды углеводородного сырья, являющиеся объектом налогообложения

Источник: составлено автором.

Но, с другой стороны, продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, то есть специальных добычных работ, предусмотренных тем или иным техническим проектом разработки месторождений, все-таки является объектом налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых. Это обусловлено тем, что такая продукция является результатом разработки месторождения, получается из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ, то есть выступает элементом налоговой базы.

Поэтому при определении количества добытого полезного ископаемого и определении объекта налогообложения фиксируется полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь), а также полезное ископаемое, содержащееся в минеральном сырье, в отношении которого не завершен комплекс технологических операций (процессов), но которое было реализовано или потрачено в соответствующем налоговом периоде. Данные ключевые тезисы объектного положения должны исходить из того, какое именно количество ресурсов было извлечено на новых месторождениях и расположенных в труднодоступных регионах, и на основании этого определять налоговую базу.

Налогоплательщик должен самостоятельно рассчитывать налогооблагаемую базу по углеводороду, в том числе по объемам углеводородного сырья, которое было добыто вместе с основным. Объемы извлеченного сырья вычисляются как специальными приборами, так и эвристическим путем; в любом случае расчет налоговой базы должен осуществляться на основании показателей, которые свидетельствуют о содержании извлеченного углеводородного сырья, по отношению к тому объему минерального сырья, который был добыт.

В связи с выбранной налогоплательщиком учетной политикой должна рассчитываться налоговая база. Независимо от способа определения расчет должен проводиться на основании тех показателей, которые свидетельствуют о содержании добытого углеводородного сырья по отношению к той сырьевой

массе, которая была добыта. Расчет налога на добычу полезных ископаемых на основании стоимости углеводородного сырья представлен в Приложении А на рисунке Б-2.

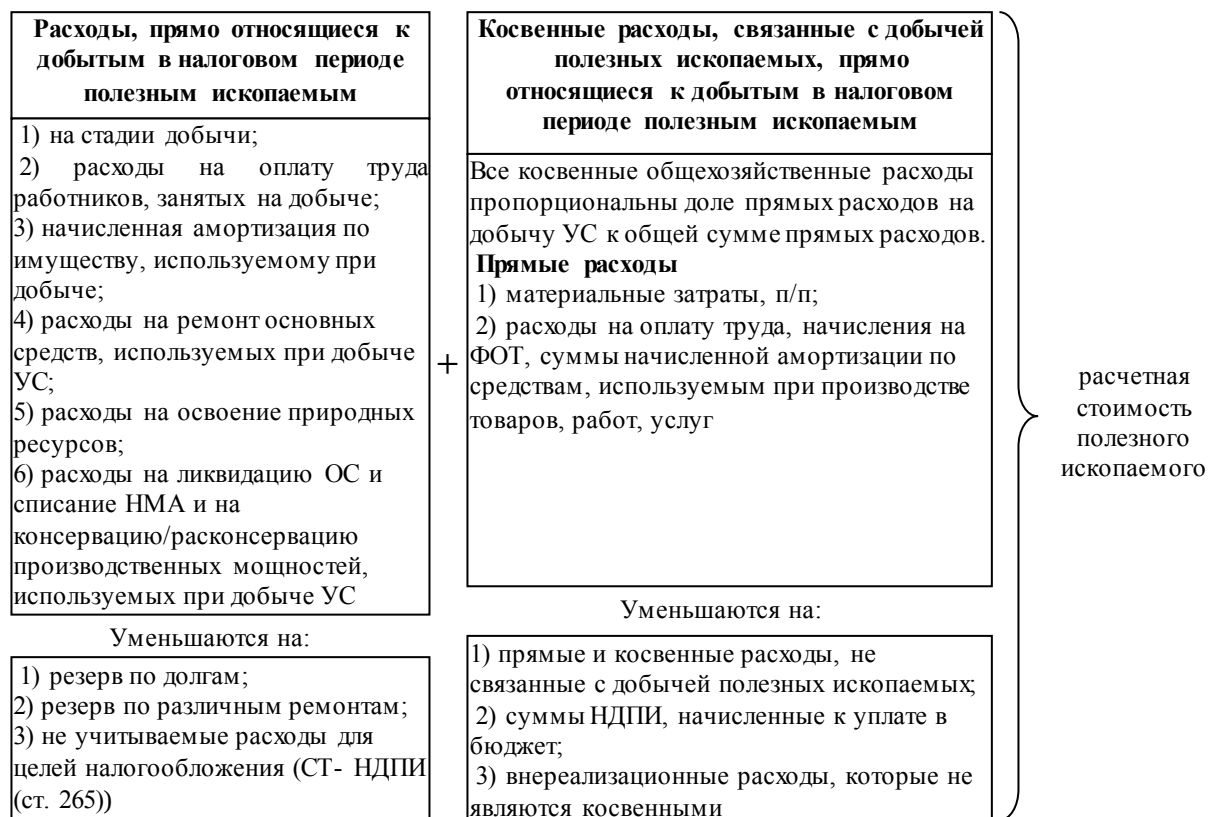


Рисунок 4 – Расчетная стоимость углеводородного сырья

Источник: составлено автором.

По нашему мнению, смысл определения стоимости добытого углеводородного сырья при добыче на новых и расположенных в труднодоступных регионах месторождениях можно выразить через ряд определений (Рисунок 5).

Для некоторых видов углеводородного сырья, перечисленных выше, необходимо знать налоговую базу. Налоговая база – это расчетная сумма стоимости добытого углеводородного сырья. По нашему мнению, определяющим методом для расчета стоимости добытого углеводородного сырья должна быть цена на мировом рынке. Для общего анализа по изменению налогообложения углеводородного сырья необходимо рассматривать механизм налогообложения, в

частности изменения ставок налога на добычу полезных ископаемых и углеводородное сырье.

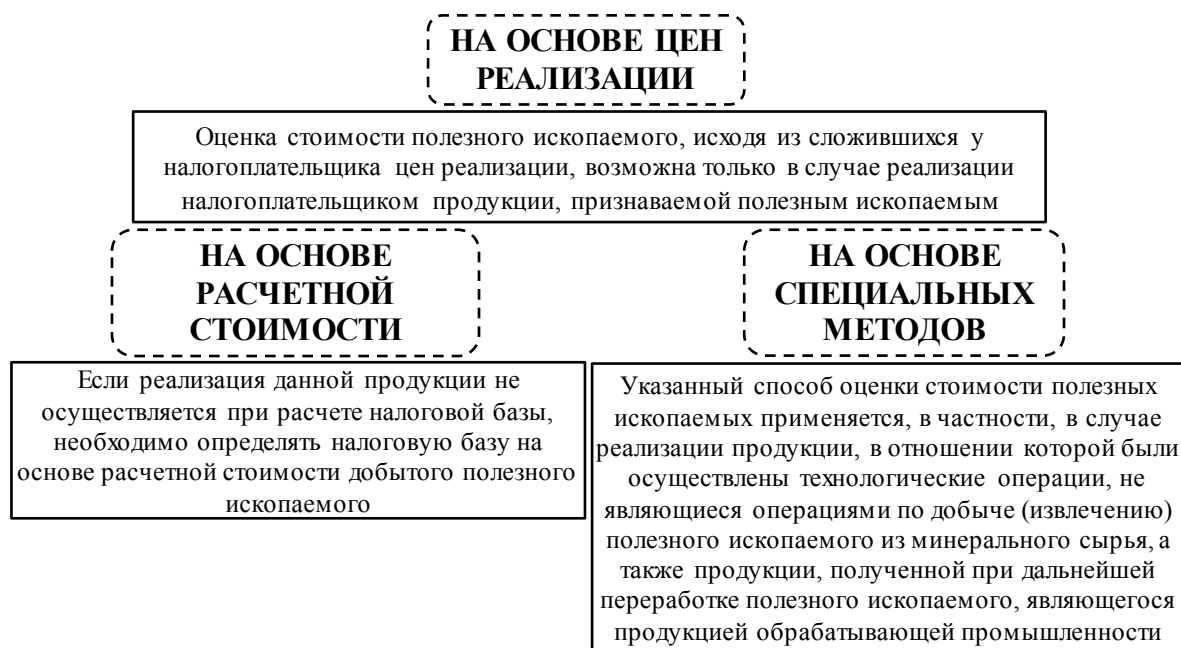


Рисунок 5 – Определение стоимости добытого полезного ископаемого

Источник: составлено автором.

На основе того, каким образом у нас изменяется ставка, можно осуществлять анализ и прогноз поступления налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых и возникновение бюджетных потерь. Например, когда по процентной ставке налога на добычу полезных ископаемых в расчет берется именно стоимость полезного ископаемого, соответственно для государства возникают риски, так как, налогоплательщик определяет объект налогообложения на более ранней стадии технологического процесса, поскольку на более поздней стадии стоимость возрастает, и соответственно налог на добычу полезных ископаемых тоже возрастает. Поэтому налоговым органам выгодней переносить объект налогообложения на более позднюю стадию.

В отношении твердых ставок, которые предусмотрены для нефти с 2004 г., для природного газа с 1 января 2016 г. (последние изменения для газового конденсата), здесь, наоборот, чем ближе к моменту извлечения углеводородного сырья из недр, тем соответственно масса и объем углеводородного сырья

увеличиваются, таким образом, налоговая база увеличивается. Добывающие предприятия группы «Газпром» самостоятельно применяют различные схемы учета количества углеводородного сырья (УВС, газа) при налогообложении и при учете запасов полезных ископаемых.

В результате необоснованных расчетов занижается налогооблагаемая база при уплате налога на добычу полезных ископаемых и увеличивается размер запасов газа, числящихся на балансе Общества. При этом видами добытого полезного ископаемого являются: «...Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа» [6]. Существующую некорректность расчетов по налогу на добычу полезных ископаемых подтверждают инструктивно-методические документы различных органов власти, арбитражная практика и итоги проверки в ООО «Газпром добыча Надым», где уплата НДС осуществляется за все 100% добытого и учтенного государственным балансом запасов газа. Например, включают в расчет и уплату НДС за газ сепарации, определенные расчетным путем, хотя существует только одно понятие – газ горючий природный [6]. Весь процесс, связанный с налогообложением добычи УС, имеет сложный и неоднозначный характер, например:

- выявление временного периода процесса добычи, в котором добытое УС признается добытым полезным ископаемым, а соответственно и объектом налогообложения;

- сложным является вопрос, когда на этапе процесса добычи происходит занижение налоговой базы, что связано с оценкой стоимости; данный показатель подсчитывается на основе рассчитанной стоимости, это обязательно необходимо учитывать; в противном случае при затратах на доведение добытого УС газоконденсатных залежей до товарного вида бюджет получит выпадающие доходы;

- необходимо решать вопрос налогообложения попутных компонентов, присутствующих в газе горючем природном, в сырой нефти.

На основании вышеизложенного мы считаем, что объект налогообложения углеводородного сырья – это добытое полезное ископаемое и углеводородное сырье, являющееся продуктом добычи на участке недр, если оно выделено из минерального сырья с помощью перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ, на которые предусмотрена система технических проектов разработки месторождений. В этой связи рассматриваемую продукцию необходимо считать объектом налогообложения, и ее необходимо учитывать при определении налоговой базы по количеству полезных ископаемых. Но все-таки нужно понимать, что данное положение образовывается только в том, случае, когда завершен весь комплекс экологических операций по добыче полезного ископаемого.

1.2 Развитие механизма налогообложения в условиях волатильности цен на углеводородное сырье

Для устойчивости от волатильности цен на углеводородное сырье, от которых зависит экономика, необходимы такие инструменты налоговой политики, которые ориентированы на достижение устойчивого экономического развития. В связи с этим необходимо рассмотреть ряд важных вопросов в области управления нефтяными доходами и активами.

Понятие «волатильность» (от англ. *volatility* – изменчивость) является статистическим показателем, характеризующим тенденцию роста и падения, то есть изменчивости цены, представленной в виде амплитуды, указывающей на изменения переменной величины от среднего значения в виде скачков значений по вертикали за определенный промежуток времени [50]. Многие воспринимают рыночную волатильность как зло. Но в действительности от нее есть и польза. Принимая на себя основной удар, рынки смягчают удар по экономике.

Волатильность – нормальное состояние для рынков, они должны с ней справляться [23]. Появление дисбаланса цен на углеводороды, который проявляет себя в разные временные периоды, безусловно, зависит от спроса и предложения на рынке, но регулирующее воздействие со стороны ОПЕК в основном на предложение вносит дисбаланс в этот процесс, так как спрос на нефть становится инерционным. По результатам исследований, нефтяное потребление очень неэластично по отношению к цене на временных интервалах менее 1 года. «Шоки», которые влияют на потребление, обычно вызывают сильные колебания уровня цен. Например, повышенное предложение нефти со стороны ОПЕК и экономический кризис в Юго-Восточной Азии привели к обвалу нефтяных цен в 1998 г. [47].

Кроме того, необходимо подчеркнуть, что не существует прямой зависимости между ценой на нефть и соотношением спроса и предложения на длительном временном отрезке времени. Например, в 2008 г. цена за баррель нефти достигала 147,5 долл., упав через год почти в два раза. Некоторые специалисты предполагали, что спустя 10 лет стоимость одного барреля нефти способна дойти до 138 долл. [41]. Однако вопреки ожиданиям, среднемесячная цена за баррель в 2015 г. составила 54,5 долл. Даже когда в 2017 г. Российская Федерация установила новый рекорд по добыче суточной нормы нефти (добыча составила 11,21 млн баррелей в день), цена за баррель выросла только до 64,75 долл. (Рисунок 6).

На этом фоне дефицит федерального бюджета практически не изменяется в процентах к ВВП. Поэтому вне зависимости от волатильности цен на нефть необходимо искать решения, чтобы не было выпадающих доходов. Сегодня встроены стабилизатором российской экономики является система формирования налогообложения добычи углеводородного сырья, поэтому ее введение позволит повысить эффективность механизма реализации недискреционной фискальной политики. В мире существует большое количество различных систем налогообложения добычи углеводородного сырья, при этом в одной стране может одновременно применяться несколько различных систем.



Рисунок 6 – Динамика цен на нефть

Источник: построено автором.

Сложность по поводу применения различных налогов в составе налоговых систем заключается в сбалансированности бюджетной системы государства. В части доходов, которые зависят от налоговых поступлений, существует прямо пропорциональная зависимость от экспорта углеводородного сырья и волатильности цен на нефть, так как может возникнуть проблема нестабильности поступления налоговых платежей в бюджет, по причине невозможности определения и прогноза реальных объемов налоговых поступлений. Так, в Российской Федерации большая часть налоговых доходов зависит от волатильности цен на мировых рынках нефти.

В этих случаях необходимо разделять конъюнктурную и структурную компоненты налоговой нагрузки (Рисунок 7). Конъюнктурная компонента налоговой нагрузки вызвана изменениями ситуации мировых рынков, на которых выставлены товары, экспортируемые из страны. Волатильность цен на мировых рынках на углеводородное сырье в данном случае и характеризует уровень нагрузки на реальный сектор экономики.

В разные периоды возможны варианты, когда пропорции между бюджетными доходами и расходами могут существенно изменяться в связи с высокими ценами на углеводородное сырье. Но, как указано в пояснительной записке к проекту федерального закона «О Федеральном бюджете на 2019 год и плановый период 2020–2021 годов», «данные колебания мировых цен на

энергоносители не являются признаком безоговорочного значительного сокращения структурной налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов на длительных горизонтах планирования» [14].

Также в пояснительной записке указано, что «даже при получении достаточно большой положительной разницы по бюджетным платежам при благоприятной экономической конъюнктуре нельзя автоматически снижать налоговую нагрузку или повышать государственные расходы на длительных горизонтах планирования, так как при ухудшении глобальной экономической конъюнктуры государственные расходы придется сокращать, а налоговую нагрузку на экономику придется увеличить» [14].

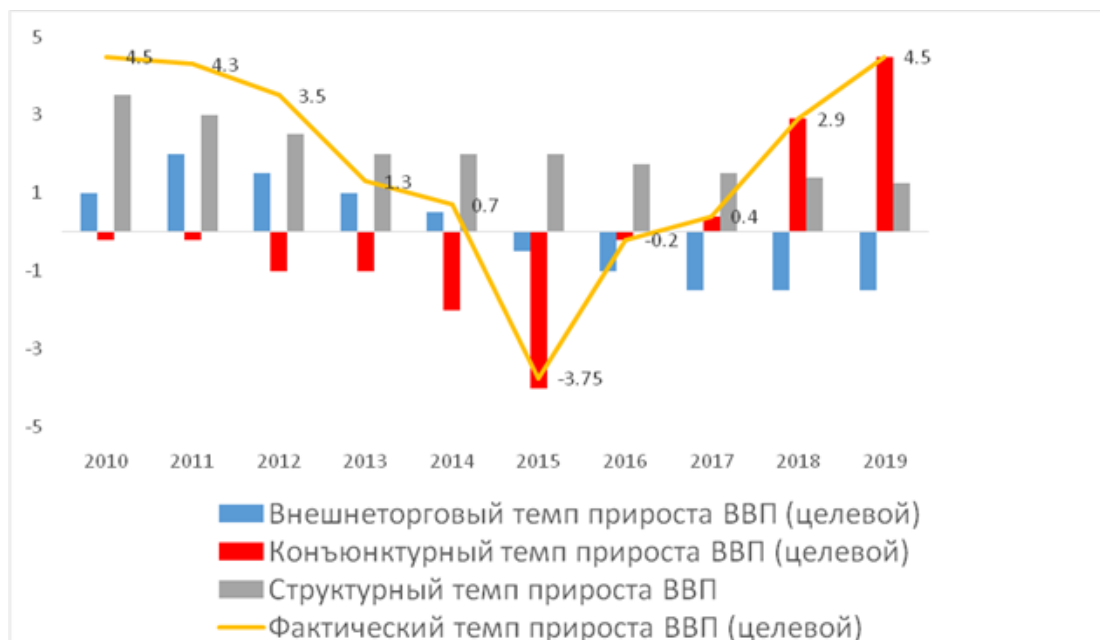


Рисунок 7 – Структурная и конъюнктурная компоненты темпов роста ВВП, 2010–2019 гг.

Источник: составлено автором на основе².

Складывающаяся модель формирования конъюнктурной и структурной составляющих цен на углеводородное сырье с учетом всех налоговых

² Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru> (дата обращения 22.08.2019 г.); Министерство экономического развития Российской Федерации: официальный сайт [Электронный ресурс] / Министерство экономического развития Российской Федерации. – 1998–2017. – Электрон. дан. и Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России. Обзор мировых энергетических рынков: рынок нефти. – Режим доступа: <http://www.nifi.ru> (дата обращения: 27.08.2019).

составляющих процесса ценообразования – это в первую очередь усиливающаяся дифференциация фактических ставок НДС, введение налога на дополнительный доход, повышение ставок косвенных налогов на нефтепродукты, что создает высокую степень неопределенности на рынке углеводородного сырья. До последнего времени именно конъюнктура на мировом рынке энергоносителей служила базисом для оценки структуры российского ВВП и объема бюджетных доходов. В связи с высоким удельным весом данной группы доходов в бюджете страны они выделялись в отдельный блок планирования и отражались в бюджете отдельной строкой.

Принципы учета нефтегазовых доходов предполагали, что все доходы разделяются на конъюнктурный и структурный элементы. Первый элемент определял тот объем нефтегазовых доходов, который может быть получен при благоприятной текущей экономической ситуации на глобальном рынке углеводородного сырья и продуктов. Второй – ту часть доходов, которая зависит прежде всего от долгосрочных тенденций и средних значений оценки экономической ситуации на длительных горизонтах анализа.

До последних лет основным индикатором внешнеэкономической конъюнктуры в России была цена нефти. Однако диверсификация структуры экспорта показала, что даже при значительной волатильности на рынке нефти курс национальной валюты может быть стабильным. Тем не менее, доля нефтегазовых доходов российского бюджета остается значительной. Например, как видно из динамики текущих доходов федерального бюджета (Рисунок 8), в ближайшие несколько лет нефтегазовые доходы будут составлять более 30% от общего объема доходов федерального бюджета даже при относительных низких ценах на нефть.

До последнего времени структура доходов федерального бюджета предполагала отдельный учет нефтегазовых и прочих доходов. Причем в качестве нефтегазовых доходов рассматривались поступления от:

- 1) НДС в виде углеводородного сырья;
- 2) вывозных таможенных пошлин на нефть сырую;

- 3) вывозных таможенных пошлин на газ природный;
- 4) вывозных таможенных пошлин на товары, выработанные из нефти.

Условиями роста доходов в номинальном выражении (при стабильных ценах на нефть и прогнозируемых ограничениях на рост добычи и физические объемы нефтегазового экспорта) являются, с одной стороны, продолжение налогового маневра (повышение НДС на нефть одновременно со снижением экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты) и повышение налога на добычу газа и газового конденсата, а с другой стороны – постепенное номинальное обесценение рубля. Более резкие изменения курса могут стать причиной очередного макроэкономического шока, связанного с коррекцией объемов производства и доходов в экономике.

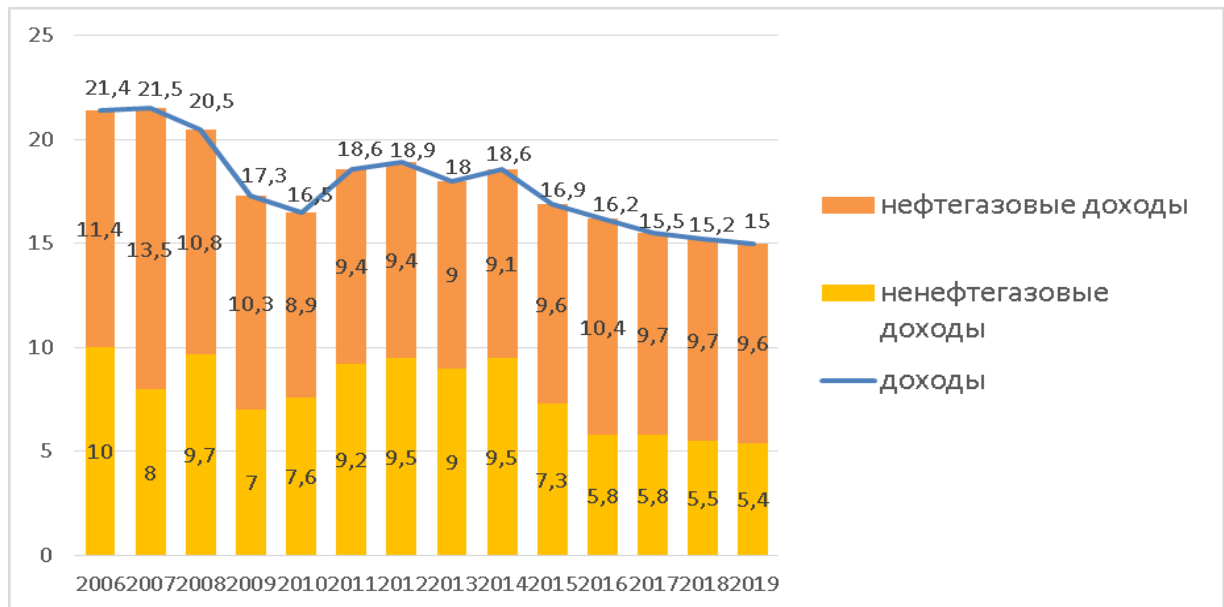


Рисунок 8 – Динамика доходов федерального бюджета, % ВВП

Источник: составлено автором.

С точки зрения оценки конъюнктурных рисков важен показатель роста ненефтегазовых («структурных») доходов и снижение базовых нефтегазовых доходов. На основании данных, представленных на рисунке 8, видно, что уже достаточно длительный период времени прочие доходы составляют относительно высокую долю общих доходов российского бюджета. Тем не менее в системе государственных финансов остаются риски стабильности экономики,

обусловленные зависимостью федерального бюджета от конъюнктуры рынка энергоносителей.

Описанный методический подход по разделению нефтегазовых доходов на конъюнктурный и структурный элементы позволяет при планировании опираться на две равнозначные базы налогообложения. Причем в зависимости от состояния элементов органы власти получают возможность балансировать структуру доходов в зависимости от преобладания конкретного элемента, а также формировать соответствующий страховой резерв на случай возникновения рисков устойчивости финансовой системы страны. Тем не менее, при определении налоговой политики целесообразно учитывать не только прямое влияние глобальной конъюнктуры, но и косвенное воздействие рынка энергоносителей на другие виды экономической деятельности. Именно для этого система налогообложения деятельности по добыче углеводородных ресурсов разделяется на две составные части: концессионную и контрактную. Выделяют следующие виды фискальных платежей, показанных на рисунке 9.

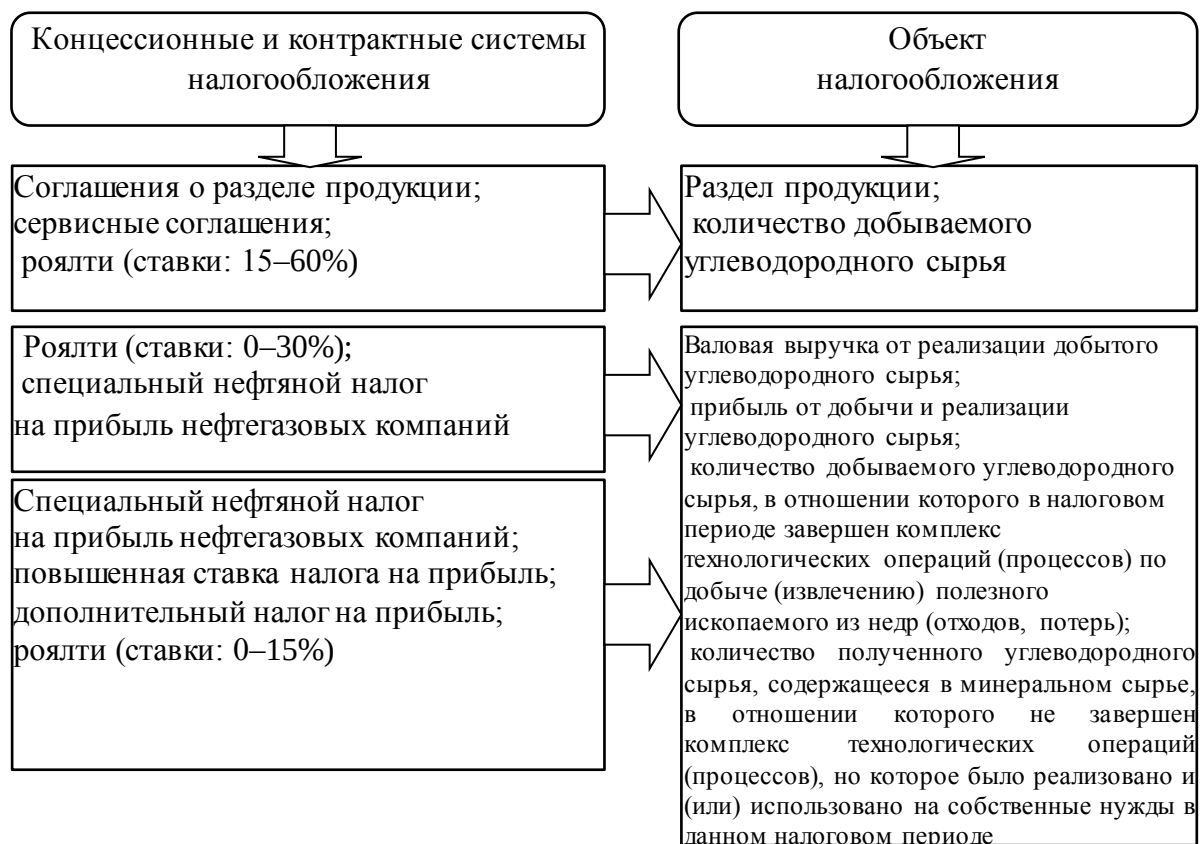


Рисунок 9 – Системы налогообложения добычи углеводородных ресурсов

Источник: составлено автором.

В настоящее время налогообложение доходов (прибыли) нефтегазовых компаний в мире от добычи и реализации углеводородов осуществляется при помощи фискальных платежей, показанных на рисунке 9. Помимо указанных данных платежей существует фискальный платеж в виде таможенной пошлины при экспорте углеводородного сырья. На рисунке 10 показаны сценарии возможного размера экспортных пошлин в России для двух вариантов таможенной пошлины, когда действуют высокие мировые цены на нефть и когда – низкие.

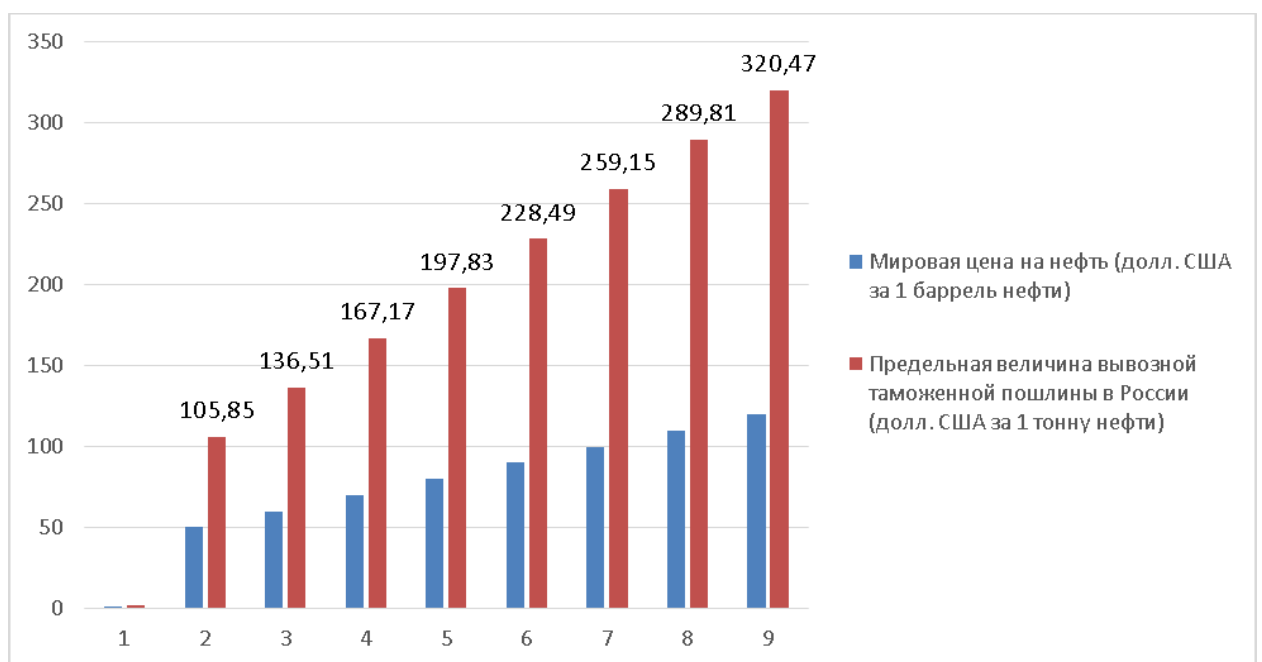


Рисунок 10 – Размер экспортной таможенной пошлины

Источник: Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) (ред. от 08.05.2015). – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/ (дата обращения: 15.09.2019).

Вывозная таможенная пошлина служит дополнительным источником к установленным налогам, взимаемым при добыче углеводородного сырья, ее основная роль направлена на получение дополнительного дохода при реализации углеводородного сырья на экспорт. В зависимости от волатильности мировых цен на нефть в таблице 1 показаны ставки экспортной пошлины на нефть.

Динамика изменения вывозной таможенной пошлины от конъюнктуры цен в мире на нефть представлена на рисунке 11. Данные показатели отражают пропорциональную зависимость величины ставки таможенной пошлины от конъюнктуры цен в мире на нефть.

Из данных рисунка 11 видно, что за период действия Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.11.2014 № 366-ФЗ [18] происходит понижение ставок вывозных таможенных пошлин. Это связано с налоговыми изменениями при добыче углеводородного сырья, кроме того для некоторых разновидностей нефти уставлены льготные ставки экспортной пошлины на нефть.

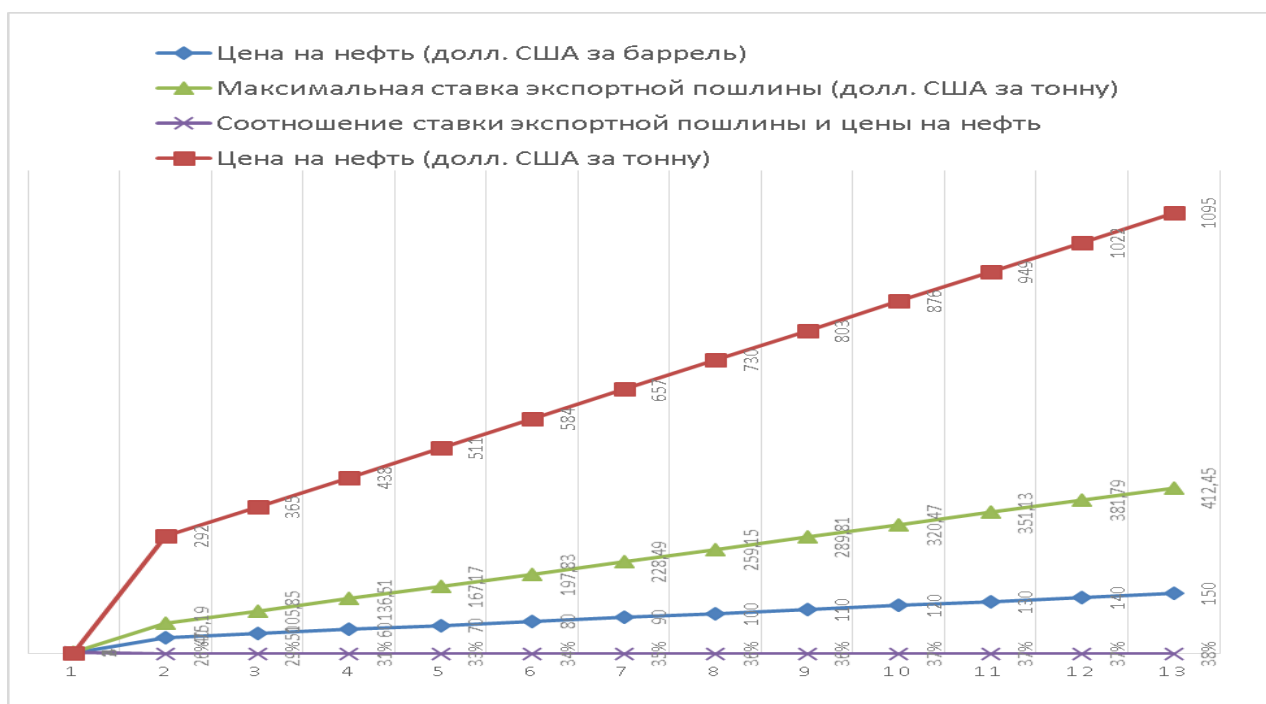


Рисунок 11 – Ставки экспортных пошлин на нефть 2002–2017 гг.

Источник: Федеральный Закон РФ от 21.05.1993 N5003-1 «О таможенном тарифе». [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&dst=1000000001&n=1995&req= doc#036083916546852834> (дата обращения: 15.09.2019).

Экспортная пошлина на нефть в России с 1 мая 2019 г. повысилась до 104,6 долл./т. Повышение составило 7,4% по сравнению со ставкой, действовавшей в апреле 2019 г. (97,4 долл./т). Пошлина на высоковязкую нефть

повысилась с 9,7 долл./т в апреле 2019 г. до 10,4 долл./т в мае 2019 г. Тем не менее для отдельных месторождений до настоящего времени действует льготная нулевая ставка экспортной пошлины на нефть.

В соответствии с правилами налогового маневра в секторе нефтедобычи, нулевая ставка пошлины действует, если средняя цена нефти не превышает 76 долл./барр. В настоящее время цена нефти колеблется около значения 60 долл./барр., поэтому данная льготная ставка продолжает действовать, однако ставка пошлины должна снижаться в течение периода действия налогового маневра.

В частности, с 1 января 2019 г. началось поэтапное снижение экспортной пошлины на нефть, которое будет идти в течение шести лет. По данным Министерства финансов Российской Федерации, «экспортная пошлина снизится с 30% в 2018 г. до 0% в 2024 г. В 2020 г. максимальная ставка пошлины будет умножаться на коэффициент 0,667, в 2021 г. – 0,5, в 2022 г. – 0,333, в 2023 г. – 0,167, в 2024 г. – 0. Однако ставки по НДС должны возрасти» [57].

Стремительный рост цен на мировом рынке энергоносителей сделал добычу углеводородов сверхприбыльной, вследствие чего в Налоговом кодексе Российской Федерации ставки НДС и таможенных пошлин на экспорт углеводородов постоянно увеличиваются. В настоящее время добыча и переработка углеводородного сырья является ключевым источником доходов российского бюджета. Около 50% от доходов федерального бюджета Российской Федерации формируется за счет НДС и пошлин на экспорт энергоносителей, тогда как в 1998 г. доля этих источников бюджета составляла менее 10%.

Кроме того, нефтяные компании являются крупными плательщиками НДС, налога на прибыль и других налогов, т.е. фактически вклад нефтегазовой отрасли в формирование бюджета Российской Федерации значителен.

1.3 Международная практика налогообложения нефтедобывающей отрасли

Выстраивание действенной системы налогообложения по извлечению нефти и газового конденсата в стране несомненно требует вооружения передовым зарубежным опытом стран в этой области. Особенно это относится к странам с аналогичными с Российской Федерацией природно-климатическими параметрами. Например, такая страна как США для процесса извлечения нефти не имеет специальных режимов налогообложения. Вместо этого фискальные органы государства применяют облегченный режим. Налоговое поощрение сферы нефтедобычи включено и составляет важную часть основ налогового законодательства Соединенных Штатов. Важно отметить такие преференции в системе налогообложения нефтяной сферы США:

- применение более простых процедур налогового учета в отношении объектов и процесса передачи фискальной отчетности в госорганы;
- применение низких фискальных ставок.

Вообще вся фискальная политика нефтяной сферы этого государства включает в разных пропорциях сочетание таких элементов, как роялти, НДПИ и налоги от доходов корпораций, которые взимаются по месту нахождения производств по извлечению нефтяного сырья, в том числе и на шельфовых месторождениях. И фискальная ставка, и ее база в разных Штатах отличаются. Каждый Штат сам уполномочен определять объем бонусов, что в условиях жесткого конкурентного поля дает возможность аккумулировать существенные ресурсы, которые соразмерны с роялти.

Также в налогообложении нефтяной сферы Соединенных Штатов важным моментом является тот факт, что все расчеты производятся, исходя из соотношения объекта собственности (начисляются только на конкретный актив). Помимо общего режима налогообложения применяется и другой альтернативный режим, при котором фискальная ставка равняется 20%. Этот режим применим

только к тем предприятиям, которые при работе с документацией, связанной с бурильными работами, имеют существенные сметы. Такой режим эффективен, когда цены на нефть снижаются.

При другом виде рентных платежей, уже упомянутом нами роялти, изъятие носит обязательный характер, субъектами являются предприятия, претендующие на разработку нефтяных залежей. Размер роялти выставляется относительно объема извлечения или агрегированной выручки от продажи добытой нефти и направляется в казну собственника нефтяных залежей. Размер этих платежей находится в пределах диапазона 12–20% при получении нефти на производственных площадках, находящихся на суше.

Что же касается нефтяных залежей, расположенных в акваториях Соединенных Штатов, то на них объем роялти установлен в размере 18,75%. При этом для тех нефтяных залежей, которые спецкомиссиями были отнесены к выработанным, фискальная ставка поступлений зафиксирована в размере 12,5%. Материальные отчисления при изъятии ресурсов из недр земли относятся к особым налогам, так называемым рентамс, размер отчислений на которые определяется несколькими условиями. Это масштабы нефтяных залежей, а также цели, технические параметры и предполагаемая длительность пользования им.

Размер рентамс, как правило, приближается к 10 долл. в год за акр, а отчисления производятся предприятиями регулярно, каждый год, для того чтобы не потерять права пользования этими участками. Различия фискальной системы при нефтедобыче и в системе размещения нефтяных залежей в этой стране тесно коррелируют с тем, что право частной собственности на землю дает большие возможности, чтобы беспрепятственно проводить необходимые предприятиям работы по разведке, разработке и добыче богатств недр.

В промежутке между 2014 и 2017 гг. было замечено понижение ставки подоходного налога до значений в 15% при условии, что значение прибыли равно размеру не более 50 тыс. долл. в годовом исчислении. В случае, когда прибыль находится в промежутке между значениями от 50 до 70 тыс. долл., применяется особая ставка в размере 25%. В случае, когда прибыль находится в пределах

значений от 75 тыс. до 10 млн долл., применяется фискальная ставка равная 34%. К компаниям, у которых размер прибыли превышает размер 10 млн долл., применяется уровень налоговой ставки в размере 35% (Таблица 1).

Благоприятным моментом считается также использование разнообразных преференций и льгот на уровне каждого Штата для того, чтобы завлечь инвесторов в отсталые в экономическом смысле районы, и применение ускоренного метода амортизации средств производства, согласно Федеральному законодательному акту «Об облегчении налогового бремени и создании новых рабочих мест», ратифицированному в 2010 г.

Таблица 1 – Ставки налога с корпораций в США

Доход, с которого исчисляется ставка, долл. США	Размер налоговой ставки
0 до 50,000	15%
50,000 до 75,000	7,500 +25% на сумму выше 50,000
75,000 до 100,000	13,750 +34% на сумму выше 75,000
100,000 до 335,000	22,250 +39% на сумму выше 100,000
335,000 до 10,000,000	113,900 +34% на сумму выше 335,000
10,000,000 до 15,000,000	3,400,000 +35% на сумму выше 10,000,000
15,000,000 до 18,333,333	5,150,500 +38% на сумму выше 15,000,000
18,333,333 и больше	35%

Источник: составлено автором.

Мероприятия по налоговому поощрению добычи нефти в первой экономике мира дает хорошие результаты. Так, на сегодня значение нефтяного сектора в таком показателе как ВВП исчисляется долей в 32%, что составляет 3,6 трлн долл. США, среди всего объема функционирующих компаний – 97,6%, среди всего количества экономически активного населения доля нефтяного сектора составляет значение 50,6%, а среди всех трудовых ресурсов компаний, работающих на экспорт, более 30% приходится на этот сектор, среди инновационных – 55–60%.

Начиная с 1 января 2018 г. в результате применения фискальной реформы было отмечено уменьшение налога на прибыль с 35% до 21%. Эти предпринятые шаги дали возможность получить рост в экономике и поднять конкурентоспособность нефтяных компаний США на международных сырьевых рынках.

Другие государства, в частности входящие в картель ОПЕК, аналогично используют особые фискальные подходы для поощрения добычи нефти. Сама наднациональная фискальная система поощрения предприятий по добыче нефти является не новостью, некоторые ее элементы применялись, начиная с XX века.

В таблице 2 приведена налоговая база на основе значений по объему мировых запасов нефти и индикатора добычи в ряде государств. Значение показателей, которые приведены в таблице 2 подтверждают, что нефтяная сфера развита и доминирует над другими отраслями в США, России, Китае, Казахстане и в странах – членах картеля ОПЕК.

Таблица 2 – Значение показателей нефтяного сектора и его доля в национальной экономике ряда стран за периоды с конца 1990-х до начала 2000-х гг. и в 2010–2019 гг.

	США	Россия	Канада	Норвегия	Эмираты	Венесуэла	Бразилия	Китай	Таджикистан	Казахстан
Мировые запасы нефти (01.01.2019), млрд баррелей										
<i>конец 1990-х – начало 2000-х гг.</i>	30,1	48,6	6,4	9,4	97,8	76,9	8,1	24,0	0,007	8,0
<i>2010– 2019 гг.</i>	61,2	106,2	167,8	9,7	97,8	303,3	13,4	25,9	0,012	30,0
Мировые цены на нефть										
<i>конец 1990-х – начало 2000-х гг.</i>	24,5	23,94	24,5	25,02	28,3	28,3	28,3	28,3	23,94	23,94
<i>2010– 2019 гг.</i>	71,5	71,7	71,5	71,9	72,4	72,4	72,4	72,4	71,7	71,7
Развитие нефтяного сектора экономики в структуре ВВП, %										
<i>конец 1990-х – начало 2000-х гг.</i>	10,9	9,4	16,4	11	41,6	28,9	9,6	23,3	3,55	13,6
<i>2010– 2019 гг.</i>	25,2	16	27	31	35,1	50	25,7	45	13,4	27

Источник: составлено автором

Международная статистика подтверждает тот факт, что чем более развита фискальная политика страны в области поощрения добычи в нефтяной сфере, тем выше значения макропоказателей развития и уровня конкурентоспособности компаний на мировой арене. Статистика, которая приводится в отчете всемирно известной энергетической компании ВР за 2019 г., показывает, что запасы нефти главным образом сосредоточены у государств – участников нефтяного картеля ОПЕК – 73%, на развитые в промышленном отношении государства приходится приблизительно 14%, на постсоветские республики около 11,6% всего доказанного объема.

Пожалуй, самые значительные запасы указанных ресурсов сосредоточены в шести государствах – участниках нефтяного картеля ОПЕК, далее по списку идут США (по данным указанного отчета значение показателя составляет 3,5% всех агрегированных запасов), Российская Федерация – 6,1%, Канада – 9,7%, Республика Казахстан – 1,7%, а пальма первенства в перечне государств принадлежит Боливарианской Республике Венесуэле, доказанная доля которой составляет около 17,5% всей нефти земли. Помимо добычи традиционной нефти такие государства, как США, Канада и Венесуэла, наладили производство «синтетической» нефти, добываемой из так называемых трудноизвлекаемых запасов (ТРИЗы, добывают в виде сланцевой и сверхтяжелой нефти, а также из битумных песков).

Удельное значение такой продукции в агрегированной массе получаемой нефти в Канаде по разным оценкам уже составляет свыше 45% от общей массы. В Боливарианской Республике Венесуэле производство «синтетической» нефти наладили только в 2002 г., и тогдашний объем добычи составлял 2,5 млн т в год. Но уже в 2014 г. этот показатель составлял около 25 млн т. На текущий момент доля «тяжелой» нефти составляет чуть меньше одной четвертой части всего получаемого в этом государстве объема жидких углеводородов. Сланцевая нефть в тех же США, по данным Национального бюро статистики на 2014 г., составляла уже более 60 млн т. (указанное значение равнялось 15% от совокупной добычи всей нефти в государстве) и продолжает неуклонно расти.

Фискальная система нефтяной сферы отличается от такой же системы в других экономических отраслях, что связано с формированием повышенных рентных доходов и присутствием значительных рисков для инвесторов. В то же время в зарубежной практике нет одного универсального налогового режима для сектора добывающих производств. Фискальная политика страны должна принимать во внимание особенности, которые диктуются социально-экономическими приоритетами и имеющимися рамками.

Для целей выполнения сравнительного анализа различных налоговых систем в части извлечения нефти в данной работе сделана выборка из таких стран, как, например, США и Норвегия (как развитые страны ОЭСР), Китай и Бразилия (как страны члены БРИКС), Саудовская Аравия и ОАЭ (как страны участницы картеля ОПЕК), Казахстан и Таджикистан (в качестве постсоветских республик).

Фискальная политика США нами кратко описана выше. Отметим дополнительно, что она включает в разных пропорциях сочетание таких элементов, как роялти, НДС и налоги от доходов корпораций, которые взимаются по месту нахождения производств по извлечению нефтяного сырья, в том числе и на шельфовых месторождениях. И фискальная ставка, и ее база отличаются в разных штатах. Каждый Штат сам уполномочен определять объем бонусов, что в условиях жесткого конкурентного поля дает возможность аккумулировать существенные ресурсы, которые соразмерны с роялти. Важным в налогообложении нефтяной сферы Соединенных Штатов также является и сам факт, что все расчеты производятся, исходя из соотношения объекта собственности (начисляются только на конкретный актив).

Помимо общего режима налогообложения также применяется и другой альтернативный режим, при котором фискальная ставка равняется 20%. Этот режим применяется только к тем предприятиям, которые имеют значительные затраты при работе с документацией, связанной с бурильными работами, а также имеют существенные сметы, что очень чувствительно для предприятий в период падения цен на получаемую продукцию.

Фискальная система при извлечении нефти в условиях Норвегии характеризуется своими особенностями. На текущий момент нефтяные предприятия этой страны при извлечении из недр сырья отчисляют не только корпоративный налог на прибыль, но также и особый налог на добычу нефти, который с 2006 г. заменил роялти. Прежде уровень роялти при извлечении нефти составлял от 8% до 14%. Ставка налога на прибыль добывающих этот вид сырья предприятий в скандинавской стране равнялась 27%. При этом сама база корпоративного налога вычислялась из выручки за минусом объема операционных затрат, амортизационных отчислений, затрат на разведку и на выплату процентов по ссуде. Ставка специального налога на добычу нефтяного сырья (TR) установлена в размере 51%.

$$TA = (NR - a) \cdot TR, \quad (2)$$

где TA – общая сумма платежей хозяйствующего субъекта по специальному налогу на добычу углеводородного сырья;

NR – экономический результат деятельности хозяйствующего субъекта по добыче углеводородного сырья;

a – корректировочное значение результата («апифт»).

В отношении налоговой базы этого особого налога в части извлечения нефти можно сказать, что она выявляется аналогичным способом, как в случае с налогом для корпораций, с сокращением этой самой базы на размер «апифта», составляющий обычно величину 5,5% от объема затрат на основные фонды, берется при исчислении налоговой базы на временной промежуток в 4 года после произведенных затрат на основные фонды. Тем самым объем затрат на основные фонды, который берется в расчете при исчислении налоговой базы по особому налогу, поправляется на величину коэффициента 1,22.

Фискальная система в Норвегии характеризуется повышенным агрегированным уровнем сборов при извлечении нефти в объеме 78%. Невзирая на это, эксплуатация залежей нефти почти всегда пользуется спросом у потенциальных инвесторов в связи с тем, что сами налоги взимаются только

тогда, когда имеет место прибыль. Также фискальная система этой страны дает следующие преимущества:

- совокупные затраты, связанные с поиском, оценкой залежей и разработкой нефти, списываются в одно время;
- высокий уровень амортизационных отчислений оборудования, который используется при разработке залежей, – величина, равная 16,7%;
- перспектива изъятия из налоговой базы в случае с особым налогом в размере так называемого «апlifта» и переводение его значения на другие промежутки времени вперед (при ситуации, когда объем полученной прибыли не позволяет закрыть затраты на «апlifт»);
- установление базы по налогам в случае с особым налогом при помощи каталога цен, который издается структурными подразделениями правительства Норвегии для формирования базы налогообложения по взиманию специального налога в соответствии со значениями справочных цен, используемых при транзакциях с третьими субъектами;
- большие возможности по элиминированию комиссий на привлекаемый ссудный капитал;
- возможности трансферта потерь на последующие периоды;
- принятие убыли в случае с эксплуатируемыми нефтяными залежами для норвежской нефтяной компании.

Можно тем самым констатировать, что фискальная система Норвегии в части извлечения нефти базируется прежде всего на прибыли предприятий в этой области, реальности снижения доходности на размер «апlifта» и потерь от эксплуатации нефтяных залежей, осваиваемых одним и тем же хозяйствующим субъектом. Отличие фискального режима на разных залежах отмечается с учетом расходов, которые несут предприятия в случае вычисления налоговой базы. Результатом такой поощряемой фискальной системы этой страны является значительное количество проектов в северных морях, там, где априори непростая природная обстановка.

Бразильская фискальная система в части добычи и производства нефти сочетает комбинацию таких инструментов как корпоративный налог с доходов предприятий, различные бонусы, СРП и роялти. Договоренности по СРП (соглашения о разделе продукции) подразумевают, что потенциальные вкладчики в нефтяные проекты должны выплатить разовый бонус по заранее оговоренному размеру, выплаты в виде компенсации правообладателю недр в размере от 0,5 до 1,0% от стоимости всей полученной сырой нефти, плату роялти величиной в 15% относительно общего размера произведенной продукции.

При соглашениях на условиях концессий потенциальные вкладчики выплачивают также разовый бонус, плату роялти в диапазоне от 5 до 10 % фактической цены на весь объем произведенной продукции, а также специальный пай от 10% до 40% в случае со значительным размахом производства. В этом случае подсчет ведется в рамках прогрессирующей шкалы значения такого индикатора, как выручка, которая изменяется на величину таких параметров, как объем вложений в поиск и разведку, роялти, затраты, связанные с эксплуатацией месторождения, налоги и отчисления в амортизационный фонд.

Тогда отчисления, связанные с правом пользования недрами, вычисляются за каждый участок в рамках прогрессирующей шкалы, которая будет изменяться вследствие кондиций и условий эксплуатации нефтяных залежей в стоимостном диапазоне от 10 реалов до значений в 5 000 единиц бразильской валюты за каждый квадратный километр; выплаты в виде компенсации правообладателю недр производятся в размере от 0,5 до 1,0% стоимости всей полученной сырой нефти. Фискальная система Бразилии характеризуется также уровнем корпоративного налога с каждого предприятия отрасли на уровне 34%.

Тут необходимо отметить, что налоговые резиденты отчисляют, кроме того, еще и налог на уровне 10% и 15% с ежегодного дохода, который будет выше 240 000 единиц валюты этой страны. Дополнительно с компаний взимается и другой вид налога для социальных нужд, который составляет 9% от такого показателя как *netprofit*. В этой латиноамериканской стране внедрили целую

систему преференций для налогоплательщиков, которая нацелена на развитие и деловую активность в экономически отсталых уголках страны.

Дополнительно в экономике Бразилии в части проектов, связанных с инфраструктурой нефтяной сферы, присутствует особый налоговый режим под названием REPENEC, который по сути является мораторием на некоторые виды налогов (налог на социальные нужды, налог на добавленную стоимость в случае покупки основных фондов для проектов в сфере нефтяной инфраструктуры). Почти вся нефть, добываемая в Бразилии, относится к госкомпании Petrobras, только чуть меньше 10% нефти извлекается другими независимыми хозяйствующими субъектами.

Налоговая система главного мирового экспортера нефти, Саудовской Аравии, включает такие виды отчислений как корпоративный налог с предприятий отрасли, стандартный в таком случае роялти и, кроме того, для целей амортизации некоторых активов особый режим изъятий. Корпоративный налог с предприятий отрасли зафиксирован на уровне 85% в случае, когда итоговый режим заявлен в 20%.

Дополнительно в этой арабской стране на такой энергоноситель, как природный газ, внедрили налог на инвестиции, который рассчитывается от внутренней нормы доходности на уровне от 30% до 85% (внутренняя норма доходности от движения платежей по итогу года вбирает в себя и корпоративный доход на уровне 30%). Что касается роялти, то его значение меняется от одного проекта к другому, и при подсчете облагаемой базы корпоративного налога с предприятий отрасли база снижается на величину платежей по роялти. Затраты, связанные с организацией и подготовительными работами по добыче нефти (разведывательные и бурильные процессы, другие работы, предваряющие добычу), амортизируются ежегодно на уровне ставки в 20%.

Фискальный режим в случае с нефтедобычей в Республике Казахстан характеризуется двойственностью системы, вбирающей в себя налог на добычу и особый вид налога для случаев с высокими доходами. Кроме того, при экспортировании нефти предприятиям также нужно оплачивать «экспортный

рентный налог». Налоговая ставка в условиях извлечения нефти в Республике Казахстан выступает в качестве адвалорной, которая исчисляется от общей стоимости проданной нефти, а ее стоимость выявляется с помощью каталожных цен, приводимых и определяемых на основе цен, устанавливаемых на ведущих сырьевых биржах.

Уровень налога при извлечении углеводородов устанавливается в диапазоне 5–18%, меняясь в сторону возрастания при объеме все большего накопления нефтяного извлечения по итогам года. Предприятия, которые заняты в этой сфере, в том числе оплачивают налог при получении значительной прибыли, и за основу тут берется доход, остающийся после уплаты налога с корпораций. При получении значительных доходов корпорациями реестр затрат, позволяющих произвести базовое снижение по особому налогу, будет перекликаться со списком расходов, который берется в расчет в случае с корпоративным налогообложением на доход.

Уровень такого налога вычисляется из значения, которое фискальные органы получают соотносительно накапливаемых доходов к затратам. Предприятия нефтяной сферы в Республике Казахстан при реализации своей продукции на экспорт должны отчислить в казну экспортный рентный налог, уровень которого определяется на мировых сырьевых рынках. В том случае, когда стоимость барреля товара этих производителей составляет 20–40 долл. США, уровень указанного вида налога будет равен нулю. Если стоимость каждого барреля нефти превысит планку в 190 долл. США, уровень экспортного рентного налога получится в 32%. На самом деле в Республике Казахстан методика подсчета этих налогов аналогична методике в Российской Федерации в случае подсчета уровня таможенных вывозных пошлин на нефть. Помимо этого, в Республике Казахстан практикуется изъятие вывозной таможенной пошлины на исследуемые энергоресурсы, когда его значение равно 60 долл. США за одну тонну.

Вообще нефтяные залежи и в Республике Казахстан, и в Российской Федерации во многом похожи. Они находятся относительно недалеко друг от

друга, если брать шельфы и залежи моря Каспия и месторождения в таком субъекте, как Оренбургская область. Также оба государства некогда входили в единый народнохозяйственный комплекс СССР, а сегодня сотрудничают, находясь вместе в Таможенном союзе и интеграционном объединении ЕврАзЭС.

Согласно данным Комитета по статистике Министерства национальной экономики Республики Казахстан, доходная часть государственного бюджета страны формируется за счет добывающих отраслей экономики, а также сырьевых производств, доля предприятий которых в 2010 г. составляла 56% и возросла в 2013 г. до 63%. Указанные официальные цифры вполне соответствуют данным Росстата, согласно которым около половины всех денежных притоков в доходную часть бюджета формировались нефтегазовой сферой [48].

Фискальные системы ряда государств, к которым относится, например, Республика Таджикистан, за основу налогового расчета берут рентабельность при продаже нефти и применяют прогрессирующую шкалу, что означает рост уровня ставки при возрастании величины реализации рентабельности полученной продукции. В этом случае по результатам согласования с Минфином Республики Таджикистан заключается госконтракт между соответствующей государственной структурой, курирующей вопросы недропользования, и потенциальным пользователем недр. При подписании указанного государственного контракта и получении соответствующей лицензии вносится разово установленный регламентом налог. Также присутствует налог в случае выявления месторождений и внесения их в реестр для последующего извлечения ресурсов из недр. Налог при извлечении нефти в виде роялти, ставка которого установлена в размере 6%, вносится отдельно в любом случае, даже если нефть не отгружена, а припасена для собственного потребления.

Тем самым налоговая политика в части изъятия нефти в группе развитых стран имеет свои характерные особенности и будет отличаться, как в случае с рассмотренными странами, от стран постсоветского пространства или государств – членов ОПЕК.

Постсоветские республики больше применяют при извлечении богатств недр изъятия в виде роялти, тем самым изначально гарантировав бюджетные поступления с нефтяных залежей. Эти государства зафиксировали так называемый адвалорный вид ставок роялти со значениями в диапазоне от 2% до 30%, который весьма широко применяется при извлечении из недр нефти по договоренности в рамках СРП (около 70% контрактов).

Если рассматривать структуру всех налоговых поступлений, то фискальная система Российской Федерации в части извлечения нефти более схожа с системами, применяемыми в странах бывшего СССР и государствами – участниками картеля ОПЕК. Главные звенья в их системах – это механизмы, связанные с извлечением из недр у пользователей условно-дифференциального типа ренты. В первую очередь это можно трактовать как защиту финансового аспекта интересов нефтяных предприятий на коротком временном отрезке путем сглаживания ценовых колебаний в цене их продукции на ведущих торговых площадках.

Выбор в пользу системы налогообложения, которая станет более оптимальной для российских реалий, будет зависеть от учета таких параметров, как индикаторы дифференциации при разработке различных залежей нефти, уровень и состояние текущей фискальной системы страны в части извлечения нефти, роль и значение налоговых поступлений от хозяйствующих субъектов этой сферы в федеральном бюджете страны, востребованности разработки трудно извлекаемой нефти и т.д. По крайней мере, в целях совершенствования отечественной фискальной системы опыт исследуемых стран в деле дифференциации налогообложения и при измерении продуктивности нефтяных залежей, в том числе плановом, поэтапном увеличении уровня ставки НДС, будет весьма полезным.

ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

2.1 Налоговая политика государства как финансовый регулятор экономики

Рассматривая задачи налоговой политики, необходимо сказать, что их спектр очень обширен. Разнообразие задач фискальной политики прежде всего продиктовано тем, что они отражают конкретную социально-экономическую и политическую ситуацию в стране. Фискальная направленность налогообложения является основной и неизменной задачей налоговой политики; данная направленность всегда превалирует над остальными функциями налога, как источника формирования доходной части бюджета требуемым количеством финансовых ресурсов для обеспечения государством своих социально-экономических обязательств. Кроме того, при реализации задач, стоящих на современном этапе развития государства, роль налогов не снижается.

Приоритеты при осуществлении налоговой политики государством направлены на достижения требуемых результатов в сфере экономики. Среди инструментария, который использует государство для стимулирования развития природопользования, важное место принадлежит налогам. В частности, экономические цели заключаются в повышении уровня развития реального сектора, стимулировании хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов в сфере природопользования, сглаживании острых проблем, возникающих при добыче и реализации углеводородного сырья.

Повышение доходов государства было и остается главной целью фискальной политики в существующих социально-экономических условиях. Поэтому на каждом новом этапе развития необходимо взвешенно подходить к

вопросам реформирования системы налогообложения, которая обеспечивает коммуникационный эффект развитию экономики недропользования. В этой связи поддержка реального сектора экономики находится в центре внимания, поскольку именно реальный сектор является тем объектом трансформации экономики, который изменяет рыночную обстановку и видоизменяется в связи с изменениями внешней среды с наименьшими затратами.

Налоговая политика в сфере налогообложения добычи углеводородного сырья, как было показано в параграфе 1.3, имеет свои особенности в разных странах. Так, Россия имеет большой опыт реформирования налогообложения природопользования. Можно выделить два направления налоговой политики в отношении природопользования (Рисунок 13).



Рисунок 13 – Направления налоговой политики в отношении природопользования

Источник: составлено автором на основе³.

Практика налогового реформирования в Российской Федерации свидетельствует, что налоговое стимулирование субъектов природопользования осуществляется на основании двух подходов:

– введения на фоне общенациональной системы налогообложения налоговых льгот по отдельным видам налогов, в основном по налогу на добычу полезных ископаемых;

³ Федеральный Закон РФ от 21.05.1993 N5003-1 «О таможенном тарифе» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&dst=1000000001&n=1995&req=doc#036083916546852834> (дата обращения: 15.09.2019).

– установления специальных налоговых режимов.

В пункте 1 статьи 18 НК РФ говорится, что указанные налоговые режимы России применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах. Специальные налоговые режимы определяют особый порядок определения элементов налогообложения и освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов. Налоговое законодательство России в отношении фискальных систем добычи углеводородных ресурсов носит достаточно жесткий характер, что выражается в безвариантности выбора налогоплательщиком того или иного варианта налогообложения, нормы законодательства построены таким образом, что в основном все хозяйствующие субъекты должны применять общеустановленный режим и не имеют право перейти на другой специальный налоговый режим.

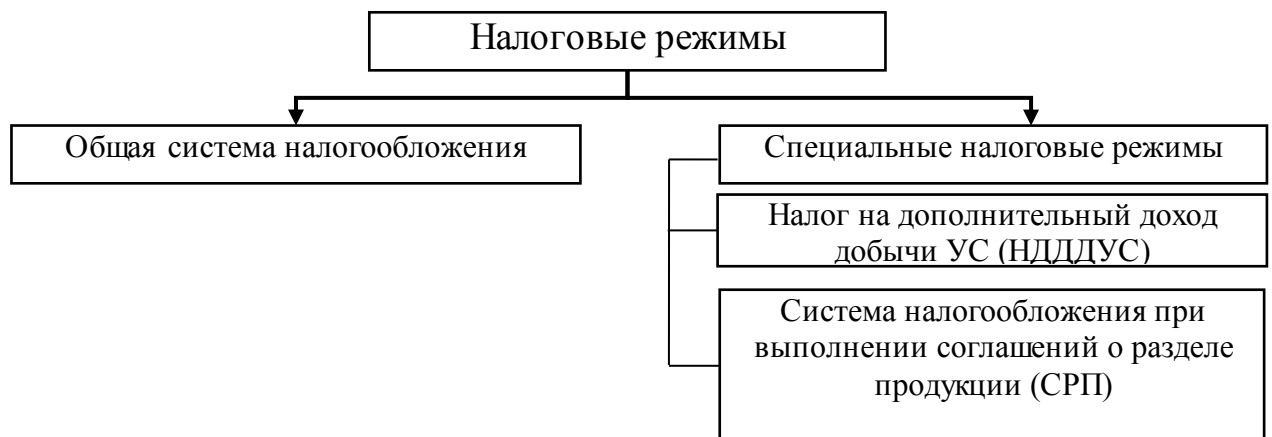


Рисунок 14 – Налоговые системы налогообложения добычи углеводородных ресурсов

Источник: составлено автором.

Допущения действуют для отдельного перечня добывающих компаний либо конкретных сегментов национальной экономики. Установление специальных налоговых режимов, как правило, диктуется целями стимулирования и повышения эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

Современная система налогообложения добычи углеводородного сырья в Российской Федерации сформировалась в 2000-х гг. Ее эволюция прошла от

фиксированных платежей (ренты) до обложения количества добываемого сырья, постепенно увеличиваясь. В процессе реформирования сформировалась система налогообложения добычи и реализации углеводородного сырья, в состав которой входит НДС и вывозная таможенная пошлина. Характерной особенностью этих двух фискальных платежей является присутствие показателя, характеризующего зависимость величины платежей от конъюнктуры цен на мировых рынках углеводородного сырья, а также отсутствие зависимости от уровня рентабельности нефтегазовых компаний. При дальнейшем развитии системы налогообложения УС необходимо учитывать, что условия добычи углеводородного сырья в Российской Федерации являются одними из наиболее сложных процессов, особенно при освоении новых месторождений. Это обусловлено их географо-климатическими условиями (месторождения в морях Северного Ледовитого океана, в труднодоступных территориях Восточно-Сибирской нефтегазовой провинции). Однако за последние два десятилетия налоговая система Российской Федерации усилила дифференциацию ставок НДС и вывозной таможенной пошлины, учитывая горно-геологические, географо-климатические особенности и экономические условия разработки месторождений нефти и газа. Для этого были предусмотрены поправочные коэффициенты к специфической ставке НДС и другие налоговые преференции. Волатильность мировой цены на нефть была учтена в расчете вывозной таможенной пошлины на нефть. Существующие в настоящее время НДС и экспортная таможенная пошлина находятся в пропорциональной зависимости от цены на нефть сорта Urals.

В товарной структуре российского экспорта преобладают энергоресурсы, а именно сырая нефть, которая облагается вывозными таможенными пошлинами. За счет этого в Российской Федерации формируется больше половины федерального бюджета, который становится зависимым от волатильности цены на нефть. Согласно данным Федеральной таможенной службы, общий объем средств, уплаченных в качестве экспортной таможенной пошлины, составил в

2017 г. около 2 трлн руб., что соответствует 43,5% от общего размера платежей, полученных таможенными органами России за рассматриваемый период.

По сравнению с 2016 г. данный показатель снизился на 5,5% или на 113,7 млрд руб. Федеральная таможенная служба объясняла снижение размеров платежей по экспортной таможенной пошлине влиянием налогового маневра. Тем не менее план на 2017 г. по сбору экспортной таможенной пошлины на нефть был выполнен на 100,3%.

Динамика стоимости нефти и ставок экспортной таможенной пошлины за период с 1 января 2017 г. по 31 января 2018 г. представлена на рисунке 15. Реализуя стимулирующую фискальную политику, государство целенаправленно снижает ставку экспортной пошлины, давая возможность предприятиям сократить расходы на платежи в бюджет и высвободить средства на развитие деятельности.

Тем не менее нельзя не учитывать влияние стоимости нефти на курс национальной валюты. В частности, в последние несколько лет колебания мировых цен на нефть стали одной из причин ослабления курса рубля. Поэтому при разработке фискальных мер целесообразно учитывать политическую рисковую поправку при определении ставок налогообложения нефтегазовых доходов. Помимо чисто политических факторов глобального уровня должны учитываться риски появления альтернативных источников энергии, новые технологии добычи углеводородного сырья (например, сланцевые месторождения), а также возможности использования ресурсосберегающих технологий.

В отдельные периоды наблюдаются резкие скачки в изменении цены нефти. Так, в период с 1 января по 31 августа 2017 г. наблюдался скачок с дальнейшей тенденцией к росту мировых цен на нефть, что позволило повысить объем доходов от уплаты российскими компаниями экспортной таможенной пошлины. По данным ФТС России, размер полученных платежей по экспортной таможенной пошлине вырос с января 2018 г. на 6,4 млн долл. и составил 111,4 млн долл.

Федеральная таможенная служба доложила, что рост мировых цен на нефть позволил получить дополнительный доход от экспорта нефти. В частности, за период с января по ноябрь 2017 г. доходы бюджета от экспорта выросли на 29,1% по сравнению с аналогичным периодом 2016 г. и составили немногим менее 86 млрд долл. Причем данная ситуация наблюдалась при практически нулевом росте объемов экспорта в натуральном выражении, который составил около 235 млн т.

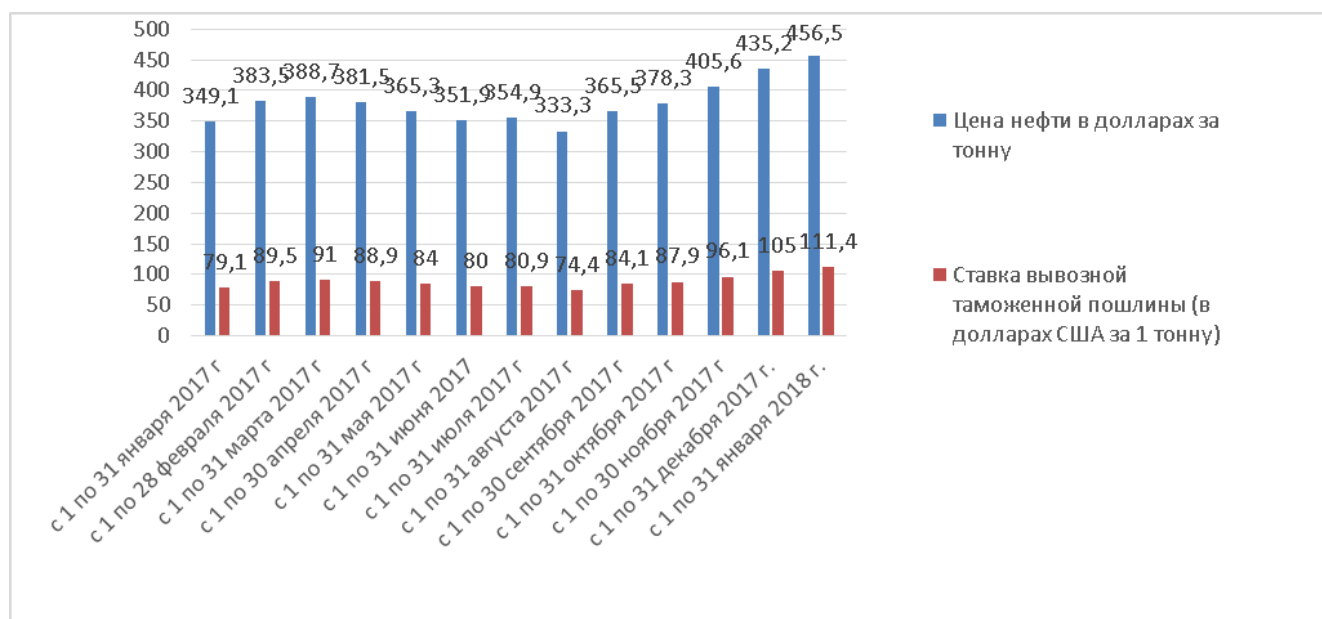


Рисунок 15 – Соотношение цены нефти и ставки экспортной пошлины

Источник: составлено автором на основе⁴.

Основными принципами фискальной политики в нефтегазовом секторе на 2018–2020 гг. предусматривалась регрессивная динамика экспортных пошлин. Однако компенсация предусматривалась за счет роста поступлений от НДС. То есть основная цель налогового маневра состояла в изменении структуры доходов бюджета за счет постепенного сокращения таможенных обременений и увеличения платежей по сырьевой ренте в рамках прямых налогов на

⁴ Таможенный кодекс Таможенного союза (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/ (дата обращения: 15.09.2019).

деятельность нефтегазодобывающих предприятий. Таким образом, может быть снижена зависимость бюджета страны от колебаний мировых цен на энергоресурсы, а основной акцент будет сделан на стимулировании эффективности предприятий.

Анализ показывает, что в настоящее время и в будущем одним из основных факторов сохранения и увеличения доходов бюджета остается увеличение цены на нефть. Это обстоятельство вызывает определенную неоднозначность и вероятность сделать ошибку при разработке программ развития и бюджетном планировании на несколько лет, так как при варианте неконтролируемого изменения цены на энергоресурсы, следует такое же неконтролируемое изменение величины нефтегазовых доходов бюджета. Если обратиться к расчетам, то при увеличении цены нефти сорта Urals с 40 до 140 долл. за баррель доля обязательных платежей в цене нефти резко возрастает:

- по таможенной пошлине – с 34,5% до 56,4%;
- по НДС – с 13,8% до 19,5%.

То есть рост цены нефти ведет к увеличению обязательных платежей на 80%. Таким образом, можно утверждать, что современная система налогообложения добычи углеводородного сырья в Российской Федерации обеспечивает пропорциональный рост фискальных поступлений и увеличение доходов бюджета.

Особенностью НДС и таможенных пошлин является обложение добычи углеводородов без учета рентабельности деятельности добывающих компаний.

Поскольку добыча углеводородного сырья в Российской Федерации смещается на новые месторождения и расположенные в труднодоступных регионах, система налогообложения добычи УС уже сейчас в полной мере должна обеспечивать выполнение условий для рентабельной добычи УС на указанных месторождениях. В связи с этим действующий налоговый режим должен обеспечивать дифференцированный порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых, а главное создать экономические условия для реализации программ введения в строй новых перспективных запасов углеводородного

сырья, направленных на повышение производительности добывающих организаций, а также повышение их конкурентоспособности на внутреннем и внешнем рынках.

Изменение режима налогообложения в результате реформирования всегда предполагает кардинальное изменение структуры доходной части федерального бюджета, при котором соответствующее снижение поступлений от НДС в федеральный бюджет будет отчасти компенсировано иными платежами, в частности введением налога на дополнительный доход (НДДУС). Учитывая зависимость налоговых поступлений по НДС от волатильности цены на нефть, произойдет существенная корректировка финансовых результатов в нефтедобывающей отрасли от уровня мировых цен на нефть.

Налоговый режим с применением НДДУС будет сложен в применении с точки зрения администрирования. Если объект налогообложения остается неизменным, то налогооблагаемой базой налога на добавленный доход будет расчетная выручка от продажи добытой нефти за вычетом фактических и расчетных расходов. Для нового налога предлагается установить фиксированную ставку 0–60% (экспортная пошлина снизится с 30% в 2018 г. до 0% в 2024 г. с одновременным повышением налога на добычу полезных ископаемых НДС). Это способствует снижению налоговых обязательств, и, следовательно, уменьшению уровня доходов государственного бюджета.

Положительной чертой применения НДДУС является то, что его планируют применять при разработке новых перспективных запасов углеводородного сырья. В этой связи при расчете налоговой базы необходимо учитывать не стоимость добытого углеводородного сырья, а финансовый результат и рентабельность добычи углеводородного сырья, то есть повысить значимость экономических и финансовых показателей деятельности добывающих компаний.

Здесь важно учитывать стимулирующий эффект данного налога. Положительная динамика рентабельности добычи углеводородного сырья приведет к росту бюджетных доходов, а отрицательная динамика приведет к сокращению налоговой нагрузки. По мнению регулятора, такой подход позволит

стимулировать развитие отрасли и повышение инвестиционной активности за счет высвобождения дополнительных средств. Следовательно, улучшение существующей налоговой системы должно вестись по пути упрощения, увеличения гибкости и приспособляемости, направленности на налогообложение прибыли.

Тем не менее при внедрении перечисленных фискальных новаций отсутствует или слабо заметен системный подход. Отдельные меры носят сиюминутный характер и направлены на максимальное изъятие сырьевой ренты в текущем периоде. Такой подход ведет к снижению устойчивости развития отрасли в целом, поэтому требует соответствующей адаптации к современным реалиям. Для повышения устойчивости развития участников отрасли целесообразно использовать мягкие критерии налогового маневра, применение которых должно быть направлено на стабилизацию налоговой нагрузки нефтегазовых компаний, что приведет к увеличению горизонтов планирования и повышению инвестиционной активности.

Важную роль в установлении конкретных параметров налогового маневра должно сыграть моделирование общего размера обременения деятельности компаний. Для этого целесообразно проводить анализ чувствительности размера нефтегазовых доходов бюджета от мировых цен на нефть. Например, для прогнозирования зависимости доходов бюджета от цен на нефть можно использовать данные таблицы 3.

Таблица 3 – Доходы федерального бюджета России 2017–2021 гг., млрд руб.

Показатель	Годы				
	2017	2018	2019	2020	2021
нефтегазовые доходы	5971,1	8714,3	8298,2	7936,3	8018,2
ненефтегазовые доходы	9117	10033,3	11671,1	12282,3	12959,8

Источник: составлено автором на основе⁵.

⁵ Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» от 29.11.2018 № 459-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_312362/; Федеральный закон «Отчет об использовании федерального бюджета за 2017 г.» от 11.10.2018 № 354-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/55298.html/> (дата обращения: 15.09.2019).

Для государства основной задачей является обеспечение стабильных доходов бюджета, поэтому фискальная политика выстраивается в соответствии с необходимостью решения данной задачи. Поэтому анализ возможных мер и параметров налогового маневра целесообразно проводить в привязке к основным результатам деятельности сектора в целом.

С одной стороны, важно обеспечить стабильность доходов, с другой – выпадающие из-за снижения размеров экспортной пошлины или мировых цен на нефть доходы можно компенсировать через механизмы социального стимулирования, когда на нефтегазовые компании возлагаются обременения, обычно финансируемые из бюджета. Перераспределение средств позволит сократить дополнительные расходы бюджета и снизить зависимость государства от нефтегазовых доходов. В 2019 г. Минфин России прогнозировал снижение нефтегазовых доходов федерального бюджета с учетом вводимого НДС на 416 млрд руб. (4,8%) по сравнению с 2018 г. В 2020 г. снижение этой категории доходов достигнет 4,4%. Увеличение поступлений нефтегазовых доходов на 1,0% прогнозируется только в 2021 г., что не компенсирует их выпадения в предшествующие годы: поступления останутся ниже оценки итогов 2018 г. на 696,1 млрд руб.

Наиболее сильное влияние на размер нефтегазовых бюджетных доходов оказывает снижение ставки экспортной таможенной пошлины на сырую нефть с 139,1 долл. за тонну в 2018 г. до 96,1 долл. за тонну в 2019 г., 70,6 долл. за тонну – в 2020 г., 50,8 долл. за тонну – в 2021 г. Большую роль в этом снижении играет введение демпфирующего компонента и «возвратного» акциза на нефть, направленную на переработку. Применение последних двух компонентов ведет к снижению нефтегазовых доходов бюджета в среднем на 3,5–4,5% в течение рассматриваемого периода. Тем не менее применение возвратной модели позволяет решить задачу по снижению налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор с 8,6% ВВП в 2018 г. до целевого значения в 6,8% ВВП в 2021 г. По прогнозам Минфина России, введение в 2019 г. НДС в последующие годы

приведет к выпадению доходов бюджета в связи с особенностями расчета НДСП и ставки экспортной таможенной пошлины.

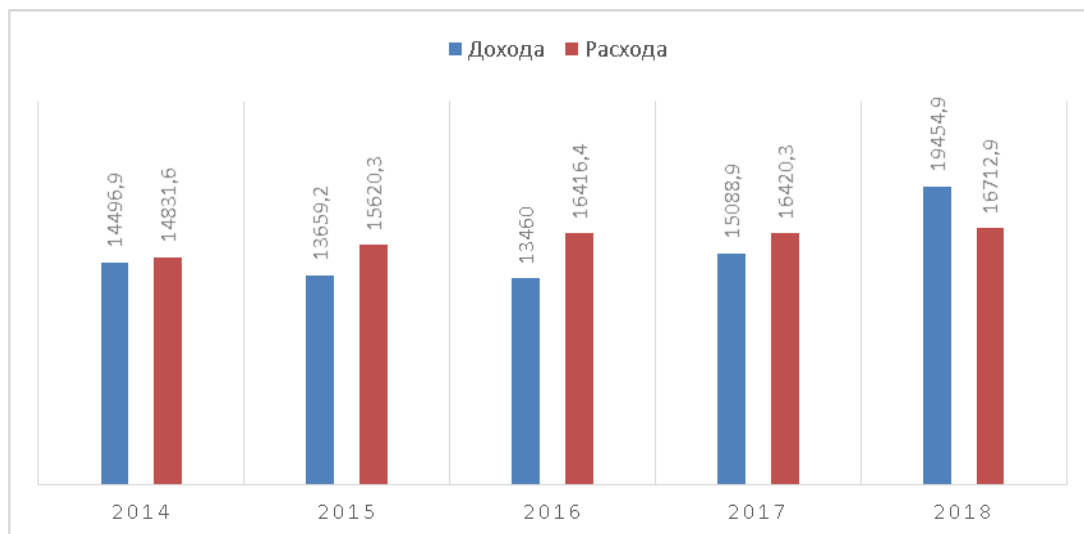


Рисунок 16 – Динамика дохода и расхода федерального бюджета 2011–2018 гг.

Источник: составлено автором на основе⁶.

Эта новация позволяет нефтедобывающим компаниям сместить основной объем налоговых платежей на более поздний период освоения месторождений, что влечет за собой отсутствие существенного прироста поступлений доходов в федеральный бюджет в последующий трехлетний период. Таким образом, данный налог переносит существенную часть рисков освоения проблемных месторождений с компаний на бюджетную систему, в первую очередь на федеральный бюджет [20]. По мнению регулятора, выпадение нефтегазовых доходов должно компенсироваться прежде всего ростом поступлений по НДС, ставка по которому увеличена до 20%. Структура дополнительных доходов по НДС представлена в таблице 4.

⁶ Федеральный закон «Отчет об использовании федерального бюджета за 2017 г.» от 11.10.2018 № 354-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/55298.html/> (дата обращения: 15.09.2019).

Таблица 4 – Ненефтегазовые доходы федерального бюджета России в 2017–2021 гг., млрд руб.

Показатель	2017 факт	2018 факт	2019 оценка	2020 прогноз	2021 прогноз	Темп роста	
						2018 в % к 2017	2019 в % к 2018
Млрд руб.							
Ненефтегазовые доходы – всего	9117,0	10033,20	11671,10	12282,30	12959,80	110,0	116.3
В том числе:							
<i>Связанные с внутренним производством</i>	4741,9	5188,20	5916,40	6216,40	6577,80	109,40	114,0
НДС	3069,9	3446,50	3986,40	4279,30	4609,40	112,3	115,7
Акцизы	909,6	845,2	969,6	959,1	948,8	92,9	114,7
Налог на прибыль	762,4	896,5	960,3	978	1019,70	117,6	107,1
<i>Связанные с импортом</i>	2733,9	3151,80	3667,60	3916,90	4204,60	115,3	116,4
НДС	2067,2	2432,70	2913,30	3115,90	3348,70	117,7	119,8
Акцизы	78,2	95,7	98,7	106,3	111,9	122,4	103,1
Ввозные пошлины	588,5	623,4	655,5	694,7	744	105,9	105,1
Прочие	1641,2	1693,10	2087,20	2149,00	2177,40	103,2	123,3
В % к ВВП							
Ненефтегазовые доходы – всего	9,9	9,9	11	11,1	10,9	100,0	111,1
В том числе:							
<i>Связанные с внутренним производством</i>	5,2	5,1	5,6	5,6	5,6	99,5	109,0
НДС	3,3	3,4	3,8	3,9	3,9	102,1	110,6
Акцизы	1,0	0,8	0,9	0,9	0,8	84,5	109,7
Налог на прибыль	0,8	0,9	0,9	0,9	0,9	107,0	102,4
<i>Связанные с импортом</i>	3,0	3,1	3,5	3,5	3,6	104,9	111,2
НДС	2,2	2,4	2,8	2,8	2,8	107,1	114,5
Акцизы	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	111,3	98,6
Ввозные пошлины	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	96,4	100,5
Прочие	1,8	1,7	2,0	1,9	1,8	93,9	117,9

Источник: Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» от 29.11.2018 № 459-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_312362/ (дата обращения 15.09.2019); Федеральный закон «Отчет об использовании федерального бюджета за 2017 г.» от 11.10.2018 № 354-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/55298.html/> (дата обращения: 15.09.2019).

Тем не менее эффект от увеличения НДС наблюдался только в 2019 г., когда снижение нефтегазовых доходов бюджета составило 0,8%, а рост прочих доходов – 1,2%. В соответствии с бюджетом на 2020 г., выпадающие нефтегазовые доходы уже не будут компенсированы дополнительными доходами по прочим источникам. А в 2021 г. доля налогов в ВВП снижается по обоим составляющим.

Несмотря на то, что совокупная налоговая нагрузка на экономику должна сократиться к концу 2021 г. до 17,7% ВВП в сравнении с 2017 г., фактический размер налоговой нагрузки возрастет на 1,3% ВВП. Данная ситуация является одним из важных вопросов нового Правительства Российской Федерации и нуждается в дополнительном анализе.

Например, в 2019 г. поступления налога на прибыль корректировались на величину перераспределяемой в пользу федерального бюджета части налога по проекту «Сахалин-2». Рост доли федерального бюджета с 25 до 75% в общей сумме платежей обеспечил более 70% от общего объема собранного налога на прибыль. Также важную роль в наполнении бюджета играют акцизы. В частности, по итогам 2019 г. общий объем платежей по акцизам на товары и услуги, проданные на территории Российской Федерации, вырос на 14,7% по сравнению с результатами 2018 г., то есть на 124,4 млрд руб.

Вместе с тем платежи по отдельным акцизам, например, на некоторые виды алкогольной продукции, перераспределяются в пользу регионов. Такой подход позволяет частично сбалансировать выпадение доходов региональных бюджетов и предоставить регионам возможность получения ресурсов для выполнения социальных обязательств перед населением. Таким образом, акцизы на различные виды продукции становятся еще одним важным элементом фискальной политики в условиях волатильности нефтяных цен в мире.

В результате постоянной адаптации системы обременений хозяйственной деятельности в нефтегазовой сфере возникает система наиболее устойчивых инструментов регулирования, к которым можно отнести:

- дифференциацию фактических ставок НДПИ для различных категорий налогоплательщиков;
- установление налога на добавленный доход;
- использование возвратного акциза для тех объемов добываемой нефти, которая отправляется на переработку;
- использование при расчете налоговой базы демпфирующего компонента;
- управление ставками акцизов на нефтепродукты.

Тем не менее, если рынок сырой нефти в результате использования перечисленных инструментов относительно стабилизирован, то на рынке нефтепродуктов и горюче-смазочных материалов неопределенность повышается. В этой ситуации требуются дополнительные усилия регулирующих органов для обеспечения стабильности не только собственно добычи, но и рынков готовой продукции.

По мнению В. С. Панчевой, «существующая в настоящее время угроза истощения резервов нефти в совокупности с отсутствием роста цен на нее приведет государство к необходимости увеличить налоговую нагрузку на одну из сфер налогообложения. Задекларированная стимулирующая политика поддержки бизнеса будет достигаться за счет увеличения уровня налогообложения потребления либо доходов экономических агентов и населения» [72, с. 54].

Однако не все новации в части учета налоговых платежей могут положительно сказаться на доходах федерального бюджета в перспективе. В этой связи необходимо дальнейшее изучение и рациональное внедрение в отечественную фискальную систему накопленного опыта налогообложения в зарубежных странах.

2.2 Тенденции развития налоговой системы в условиях волатильности цены на нефть

Стабильность налоговых поступлений безусловно обеспечивает устойчивость государственных финансов, которые являются гарантом формирования на достаточном уровне доходной части бюджета, а в конечном результате сбалансированности доходов и расходов бюджета. Весь этот процесс прежде всего зависит от пропорции формирования конъюнктурной и структурной составляющих и от волатильности цен на углеводородное сырье.

По нашему мнению, волатильность цен на углеводородное сырье остается важным фактором конъюнктурной составляющей динамики формирования бюджетных поступлений; в связи с этим обстоятельством колебание объемов нефтегазовых доходов в бюджете – не что иное, как проявление конъюнктурной составляющей. Поэтому особую значимость для регулирующих органов приобретает проблема долгосрочного балансирования доходов и расходов федерального и региональных бюджетов с учетом значительных колебаний нефтяных цен на мировых рынках и наличия неопределенности в объемах нефтегазовых платежей.

Важную роль в определении конкретных параметров фискальной политики в нефтегазовой сфере начинает играть установление соотношения между конъюнктурной и структурной составляющими в общем объеме платежей всех видов (налоги, акцизы, экспортные таможенные пошлины). Очевидно, что мировые цены на энергоносители зависят от большого количества факторов.

Причем в последнее время наибольший вес приобретают не чисто экономические факторы отраслевого характера (объем доказанных мировых запасов, среднесуточный объем добычи, соотношение спроса и предложения), а политические, социальные и экологические факторы (эпидемии, войны, технологии). Данная ситуация свидетельствует о том, что при выборе приоритетов фискальной политики регулирующие органы должны использовать более сложные модели оценки будущего.

В условиях глобальной неопределенности целесообразно снижать уровень зависимости от нефтегазовых доходов за счет стимулирования других видов деятельности, имеющих высокий экспортный потенциал. Для этого конъюнктурный элемент нефтегазовых доходов должен перераспределяться на ресурсное обеспечение мер по стимулированию инвестиций в инновации, а также на снижение традиционных барьеров повышения конкурентоспособности в России – тарифной политики в логистической и энергетической сферах.

Таким образом, необходим новый этап налогового маневра, который будет охватывать не только нефтегазовый сектор национальной экономики, но и другие

сектора. Причем на первом этапе это могут быть сектора, связанные с нефтегазовым сектором напрямую (поставщики, подрядчики нефтегазовых компаний), на втором этапе – сектора, связанные с нефтегазовым сектором опосредованно (потребители нефтепродуктов, поставщики и подрядчики для смежников нефтегазового сектора), а на третьем – остальные сектора экономики. При незначительном снижении краткосрочных доходов бюджета будут созданы предпосылки для снижения зависимости страны от экспорта нефтепродуктов и колебаний мировых цен на нефть.

Поэтому от вектора развития фискальной политики зависит сбалансированность доходов и расходов бюджета. Решение вопроса зависит от сложности определения объекта налогообложения углеводородного сырья на новых месторождениях и расположенных в труднодоступных регионах, так как налоги при добыче и реализации на экспорт исчисляются в зависимости от количества добытого углеводородного сырья, при расчете налоговой базы не учитывают такой показатель как рентабельность разработки месторождения.

В настоящее время, кроме упомянутого вопроса, связанного с рентабельностью, нерешенным остался вопрос, позволяющий современной российской системе налогообложения учитывать в полной мере обстоятельства добычи углеводородного сырья как на существующих месторождениях, так и на новых. В современной российской системе налогообложения заложен огромный потенциал, поэтому при выборе параметров системы налогообложения для регулирования разработки и добычи углеводородного сырья необходимо принимать во внимание, чтобы она обеспечивала не только эффективное функционирование данного процесса, но и учитывала особенности добычи углеводородного сырья на новых месторождениях, расположенных в труднодоступных регионах.

При этом в случае разработки новых месторождений, преимущественно морских, налоговые механизмы должны обеспечить стимулирование разработки и добычи углеводородного сырья на данных месторождениях (глубоководных и удаленных от береговой линии). Кроме того, российская налоговая система

должна учитывать ситуацию на зарубежных рынках и осуществлять стимулирование добычи углеводородного сырья на старых месторождениях посредством налоговых механизмов, то есть при помощи пониженной процентной ставки, понижающих коэффициентов и налоговых вычетов.

Такие факторы, как падение добычи углеводородного сырья, увеличение затрат на его добычу, ухудшение состояния сырьевой базы, необходимость разработки новых месторождений и в труднодоступных регионах, должны быть в поле зрения при совершенствовании налогового законодательства.

Совершенствование налоговых механизмов льготирования недропользования путем применения понижающих коэффициентов делается в том случае, если добыча углеводородного сырья на некоторых месторождениях является более затратной в отличие от других по причине особых факторов, которые оказывают воздействия как технического, так и экономического плана. Несмотря на положительный эффект от регулирования налогообложения добычи углеводородного сырья на освоенных месторождениях, недостатком российской системы налогообложения является адресный характер предоставления льгот. Значительная часть льгот связана с экономическими показателями конкретного проекта. Например, льготы для месторождений, расположенных на шельфе Каспийского моря, являются актуальными только для компаний группы Лукойл. Процентные ставки и их дифференциация приносят отрицательный эффект и отрицательно сказываются в конечном итоге на доходах бюджета. Если проследить динамику этого процесса, то получается, что там, где применяются льготные режимы налогообложения в течение первых 10–12 лет, бюджет по этому сектору экономики уходит в минус и не получает необходимого уровня доходов от добычи углеводородного сырья.

Масштабы потерь бюджета миллиардные: только от огромного объема налоговых льгот в виде понижения или обнуления ставки по налогу на добычу полезных ископаемых (стандартная ставка по налогу на добычу полезных ископаемых составляет 30%–50% от стоимости нефти), к примеру, за последние три года объем их составил более триллиона рублей. Оценка масштабов по

объему выпадающих доходов по налоговым льготам, которые предоставлены сегодня по налогу на добычу полезных ископаемых, оценивается в сотни миллиардов рублей и приходится на льготы, предоставляемые для добычи на месторождениях Восточно-Сибирского нефтегазового региона и на выработанных месторождениях. Пользователями таких льгот являются добывающие компании, осуществляющие добычу углеводородного сырья на месторождениях, расположенных на данных территориях, а также добывающие компании, осуществляющие добычу углеводородного сырья на выработанных месторождениях.

Данная тенденция по характеру добычи углеводородного сырья на перечисленных месторождениях в первую очередь дает основания определить комплекс мер налогового регулирования, обеспечивающих на долгосрочный период времени и доходы бюджета, и рентабельность добывающих компаний.

Предоставление определенных налоговых льгот при добыче углеводородного сырья на особых условиях и на определенный срок обеспечивается при помощи налоговых вычетов. Налоговым законодательством с 2012 г. установлены льготы в виде предоставления вычета по налогу на добычу полезных ископаемых в некоторых регионах России, например в Республиках Татарстан и Башкортостан.

Меры налогового регулирования с использованием налоговых вычетов являются исключительными и применяются в настоящее время в отношении только отдельных компаний, которые осуществляют добычу углеводородного сырья в указанных регионах России. Предоставление этой исключительной льготы в виде вычета по НДС при добыче углеводородного сырья направлено на сохранение добычи в этих регионах, так как они сильно истощены многолетней добычей. Уровень рентабельности добычи является основанием для предоставления указанной льготы в виде предоставления вычета по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче углеводородного сырья.

Налоговый вычет по НДС является примером своего рода индивидуализации налоговых льгот. Данные меры стимулирования разработки

применяются к достаточно истощенным месторождениям; на сегодняшний день подобные месторождения находятся в эксплуатации, так как для регионов это рабочие места и пополнение бюджета.

Для старых месторождений, кроме понижающего коэффициента выработанности (K_v), используются временные дополнительные меры стимулирования, что является показателем неэффективности системы дифференциации налогообложения [24].

Особое отношение действует при налогообложении по добыче сверхвязкой нефти. На такую категорию углеводородного сырья дополнительно предусмотрен налоговый режим, который выражен также в снижении стандартной ставки до 10%. Кроме того, здесь предусмотрен и льготный временной период, льготная ставка будет действовать при добыче с таких месторождений в течении десяти лет. Для такой категории углеводородного сырья, кроме предусмотренных льгот в части обнуления ставки, действует еще и 10%-ая ставка.

Получается, кроме льготы в виде предоставления вычета по налогу на добычу полезных ископаемых на части месторождений, расположенных в Республиках Татарстан и Башкортостан, данным регионам также при экспорте сверхвязкой нефти на такую категорию углеводородного сырья дополнительно предусмотрен режим снижения ставки таможенной пошлины, который выражен также в снижении стандартной ставки пошлины до 10%. Надо подчеркнуть, что данная льгота предназначена тем компаниям в указанных регионах, которые являются разработчиками месторождения углеводородного сырья со сверхвязкой нефтью и при добыче углеводородов на морских месторождениях.

Снижение стандартной ставки до 10% в льготный временной период в течение десяти лет действует также при добыче сверхвязкой нефти в отношении месторождений, расположенных на морском шельфе. Законодательные нормы в отношении новых месторождений, расположенных на морском шельфе, направлены на освобождение от уплаты вывозных таможенных пошлин. Несколько особых режимов по освобождению от уплаты вывозных таможенных пошлин предусмотрены в отношении месторождений, которые характеризуются

как месторождения со средним и высоким уровнями сложности добычи. Первый режим предусмотрен в отношении месторождений в южных и северных морях (Азовском, Черном, Каспийском, Печорском и Белом) до 2042 г. Второй предусмотрен без ограничения срока в отношении месторождений с высоким уровнем сложности, расположенных в Арктике.

Фискальная политика, направленная на установления специальных режимов при экспорте углеводородного сырья в части разграничения ставок таможенных пошлин, в полной мере снижает налоговую нагрузку на хозяйствующие субъекты и обеспечивает режим рентабельной добычи на новых месторождениях, где предусмотрена добыча углеводородного сырья.

Процедура дифференциации таможенных пошлин, расчет ставок вывозных таможенных пошлин на нефть постоянно меняется, что усложняет данный процесс. В соответствии с новыми требованиями к предельным ставкам вывозных таможенных пошлин, вводится корректирующий коэффициент, равный 0,833, с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2019 г. включительно. Уточняется порядок установления Правительством Российской Федерации особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую в отношении нефти сырой с особыми физико-химическими характеристиками, добытой в границах отдельных географических объектов, до достижения соответствующих накоплений, начиная с 1 января 2019 г., объемов указанной нефти, реализованной с применением особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин, по каждому месторождению.

Данное решение принимается на правительственном уровне об установлении в зависимости от тех или иных вариантов алгоритма расчета ставок пошлин на углеводородные ресурсы и отдельные категории товаров, выработанные из углеводородного сырья. Рассмотрение различных режимов налогообложения и формул расчета ставок пошлин на углеводородные ресурсы и отдельные категории товаров, выработанные из углеводородного сырья, дает основание констатировать наличие недостатков в общем процессе дифференциации обложения добычи углеводородного сырья. Безусловно оправданы и законодательно установленные адресные льготы временного

характера. Это временные преференции для поддержания конкурентоспособности добывающих компаний и повышения рентабельности разработки конкретных месторождений, очень значимых для экономики России. Но не надо забывать о том, что временные меры действуют не на основе законов рыночной экономики, а «ручного» государственного регулирования.

Анализ показал, что в случае установления на длительный временной период цен на зарубежных рынках на углеводородное сырье, не превышающих определенный уровень, возможен вариант, при котором в бюджет не поступят налоговые и таможенные платежи в необходимом объеме при добыче углеводородного сырья на новых месторождениях и расположенных в труднодоступных регионах. В случае варианта, когда произойдет пусть даже постепенное увеличение добычи новых месторождений и расположенных в труднодоступных регионах, будут приниматься вынужденные меры по повышению налоговой нагрузки на добывающие компании с целью пополнения доходной части бюджета. В таблице 5 представлены показатели, от которых зависит налогообложение добычи углеводородного сырья в России.

Таблица 5 – Показатели, отражающие дифференциацию налогообложения в российской налоговой системе

Наименование показателя дифференциации	Использование показателей дифференциации в российской налоговой системе
Глубина скважины	–
Глубина дна	Ккан
Качество (вязкость, сернистость)	Ккан – Пониженная ставка
Географическое расположение	Кр
Размер месторождения	Кз
Накопленный уровень добычи	Кв
Начальный период разработки	Ккан
Дебит скважин	–
Доступ к инфраструктуре	
Годовой уровень добычи	–
Морское месторождение	Пониженная адвалорная ставка НДПИ
Цена углеводородного сырья	Кц
Отдаленность от береговой линии	–
Рентабельность	–
Сложное геологическое строение	Корз

Источник: составлено автором.

В действующей системе налогообложения даже при применении указанных показателей, которые должны в полной мере учитывать условия добычи различных видов углеводородного сырья, к сожалению, добиться данного идеального варианта пока возможно только в отношении отдельных показателей, указанных в таблице 5. Коэффициенты, применяемые в рамках современной системы налогообложения, могут быть использованы как частично при расчете налога на добычу полезных ископаемых при добыче на одних месторождениях, где применяется льготное налогообложение, так и в полном объеме по другим видам месторождений углеводородного сырья, где необходимо учитывать, например, глубину скважины, размер месторождения.

По результатам проведенного анализа налогообложения добычи углеводородного сырья можно сделать вывод, что в условиях снижения уровня добычи углеводородного сырья на существующих месторождениях, связанных с их непригодностью к эксплуатации и низкой рентабельностью, дальнейшее использование существующей системы налогообложения становится не приемлемо. Это касается даже льгот, предусмотренных системой налогообложения. Большая доля льгот предоставляется, исходя из экономических потребностей недр пользователей, а не на основании особенностей разработки месторождений углеводородного сырья. Все эти недостатки существующей системы налогообложения будут отражаться на эффективной разработке месторождений углеводородного сырья в России. Безусловно, уже сейчас используются некоторые механизмы налогообложения, которые применяются при добыче на новых месторождениях, где используется особый режим налогообложения. Налогообложение добычи на таких месторождениях осуществляется с использованием механизма специальной ставки (процентной), механизм которой преимущественно связан с полнотой учета особенностей при добыче на новых месторождениях. Используемый подход по установлению разных ставок по налогу на добычу полезных ископаемых и таможенной пошлины, и льготных режимов налогообложения приводит к тому, что этот комплекс мер, применяемых при налогообложении добычи углеводородного

сырья, на сегодняшний день более чем достаточный и способен обеспечить необходимый уровень дифференциации налогообложения. Вместе с тем данный комплекс мер осуществляется различными похожими методами, которые могут быть обоснованными, но направлены на решение одной и той же проблемы, связанной с условиями добычи. Получается в конечном случае ситуация, когда предоставления преференций для различных категорий месторождений, в том числе и новых, выбираются путем подбора из существующего пакета налоговых льгот без учета ключевых обстоятельств, относящихся к особенностям разработки новых месторождений, которые не вписываются общую схему существующих налоговых льгот и должны осваиваться в рамках исключений из общей налоговой системы.

Развитие налогообложения добычи углеводородного сырья должно осуществляться с учетом всех обстоятельств, влияющих на величину налогооблагаемой базы, образующуюся при добыче углеводородного сырья. Кроме того, что решение вопроса зависит от сложности определения объекта налогообложения углеводородного сырья на новых месторождениях и расположенных в труднодоступных регионах и алгоритма расчета ставок налога на добычу полезных ископаемых, установленных современной российской системой налогообложения при добыче углеводородного сырья, ставка, учитывающая рентабельность и волатильность цены на углеводородное сырье, может быть представлена следующим образом:

$$SN = NB \cdot BS \cdot K_p \cdot K_{ec} \cdot P, \quad (3)$$

$$K_{ec} = K_1 \cdot K_2 \cdot K_3 \cdot \dots \cdot K_m, \quad (4)$$

где SN – сумма НДС;

NB – налоговая база по НДС;

BS – базовый параметр, на основании которого устанавливается ставка по НДС;

K_p – поправка на волатильность нефтяных цен;

$K_{ес}$ – поправка на условия добычи;

P – поправка на обеспечение рентабельности;

$K_1, K_2, K_3, \dots, K_m$ – поправки, позволяющие учесть текущие колебания условий добычи.

Данные элементы, применяемые для расчета ставки, имеют универсальное свойство, и их использование в действующей системе налогообложения позволит в полной мере учитывать условия добычи различных видов углеводородного сырья. Важным обстоятельством в современных условиях является учет рентабельности и конъюнктуры цены на углеводородное сырье. В этой связи формула для расчета ставка НДС, учитывающая рентабельность и волатильность цены на углеводородное сырье, позволяет добиться необходимого уровня налоговых поступлений в бюджет.

Вышеупомянутый показатель K_p в представленной формуле учитывает пропорциональный рост ставки налога на добычу полезных ископаемых с ростом мировых цен на углеводородное сырье. Важную роль в современной российской системе налогообложения при правильном установлении ставки налога отводится, понижающим коэффициентам, обеспечивающим такой важный параметр, как особенности и условия добычи углеводородного сырья (Приложение Б).

Как было отмечено в параграфе 1.2, для обеспечения эффективного налогообложения необходимо учитывать влияние на величину налоговой базы различных обстоятельств. Величина налоговой базы зависит от выручки от реализации углеводородного сырья, величины рентабельности компаний, занимающихся добычей углеводородного сырья. Поэтому необходимо принимать во внимание уровень рентабельности, что достигается применением понижающего коэффициента, отражающего минимальный уровень рентабельности. В современной российской системе налогообложения законодательными нормами не урегулированы вопросы в отношении механизма обеспечения минимального уровня рентабельности компаний, занимающихся добычей углеводородного сырья.

Налогоплательщики, которые в соответствии с нормами Налогового Кодекса Российской Федерации обязаны уплачивать налог на добычу полезных ископаемых, не могут воспользоваться налоговой льготой в виде установления порогового необлагаемого минимума: данный механизм в этом налоге отсутствует. В связи с этим обстоятельством введение коэффициента, учитывающего минимальный уровень рентабельности добывающих компаний, может существенно ослабить налоговую нагрузку на них.

Поэтому в основу данного механизма целесообразно положить методику расчета коэффициента $K_{\text{ц}}$, используемого для оценки параметров налогообложения деятельности по добыче углеводородного сырья. Данный показатель используется для определения возможного значения минимального уровня рентабельности компаний, осуществляющих добычу углеводородного сырья, когда с помощью коэффициента $K_{\text{ц}}$ рассчитывается необлагаемый минимум в соответствии с динамикой мировых цен на углеводородное сырье.

К примеру, в период с начала 2009 г. до конца 2018 г. мировые цены на нефть колебались от 43,3 долл. до 111,67 долл. за баррель. По результатам расчета аналога на добычу полезных ископаемых, размер необлагаемого минимума, используемого для расчета ставок, может составить от 11% до 34% от зафиксированных значений стоимости углеводородного сырья. Нетрудно определить по общеизвестной формуле среднее арифметическое через максимальное и минимальное значения цены на углеводородное сырье за анализируемый период.

По результатам расчета средняя цена получилась равной 99,1 долл. США за баррель. В свою очередь величина необлагаемого минимума от среднего значения мировых цен на углеводородное сырье составляет 13,7%. Таким образом, ставка 14% по значению минимального уровня рентабельности в процессе налогообложения деятельности по добыче углеводородного сырья является наиболее оптимальной. В частности, в настоящее время Министерство энергетики Российской Федерации использует в качестве нормы предоставления льгот по экспортной таможенной пошлине значение 16,3%. Данное значение в принципе

соответствует результатам расчета минимальной внутренней нормы доходности деятельности нефтяных компаний на основании предлагаемого коэффициента $K_{ц}$.

При реализации на практике это можно осуществить при включении в деловой оборот коэффициента, допускающего сохранение минимального уровня рентабельности, который может быть включен в перечень понижающих коэффициентов. Данный коэффициент назовем коэффициентом R . Когда значение данного коэффициента равно 1, тогда валовая рентабельность затрат будет равной или больше 14%. В противном случае величина коэффициента определяется следующим образом:

$$R = 1 - (0,15 - RF \cdot 100\%), \quad (5)$$

где R – нормативный уровень рентабельности,

RF – фактическая рентабельность в предыдущем налоговом периоде.

Установление специальных налоговых режимов на основе предлагаемой модели дифференциации ставок НДС для углеводородного сырья для отдельных категорий налогоплательщиков зачастую обусловлено целями стимулирования и повышения эффективности их деятельности.

В связи с этим необходимо рассматривать приоритеты фискальной политики России не только в парадигме решения задачи максимизации текущих доходов бюджета от компаний, осуществляющих деятельность по добыче углеводородного сырья, но и в парадигме создания единого механизма обеспечения устойчивого развития нефтегазового сектора в целом и стимулирования инвестиционной активности в сфере разведки и разработки новых месторождений углеводородного сырья.

В результате проведенного анализа можно сделать вывод, что текущая фискальная политика должна быть направлена на создание эффективной системы налогообложения, подходящей добывающим компаниям. Можно сказать, что наиболее значимыми обстоятельствами, которые необходимо учесть при

корректировке фискальной политики в сфере добычи углеводородного сырья, являются следующие:

- совершенствование налогового администрирования по учету уровня расходов на добычу углеводородного сырья для повышения инвестиционной привлекательности нефтегазовых компаний и сектора в целом;
- дифференциация элементов фискальной политики, направленная на учет региональных, продуктовых и географических особенностей добычи при определении параметров налогообложения конкретных компаний;
- компенсация объемов фискальной нагрузки на добывающие компании за счет перераспределения платежей между различными инструментами фискальной политики в условиях волатильности мировых цен на энергоресурсы.

Таблица 6 – Некоторые характеристики разработанной модели посредством стимулирования показателей рентабельности

Оценка стимулирования до применения рекомендаций до применения показателя рентабельности	Оценка стимулирования после применения рекомендаций до применения показателя рентабельности
1. Не обеспечивается пропорциональный рост ставки НДПИ при увеличении рентабельности проекта	1. Обеспечивается пропорциональный рост ставки НДПИ при увеличении рентабельности проекта
2. Вероятность получения средств от прибыли очень мала	2. Высвобождаемые средства в результате сохранения минимального уровня прибыли могут быть направлены на осуществление ГРР, что приведет к увеличению ресурсной базы
3. Элементов алгоритма расчета ставки с дополнительными показателями, учитывающими особенности добычи углеводородного сырья на новых месторождениях в труднодоступных регионах и рентабельность, которые бы соответствовали элементам алгоритма расчета налога на добычу полезных ископаемых, в данный момент не существует	3. Элементы алгоритма расчета ставки с дополнительными показателями, учитывающими особенности добычи углеводородного сырья на новых месторождениях в труднодоступных регионах и рентабельность, будут соответствовать элементам алгоритма расчета налога на добычу полезных ископаемых. Ключевой особенностью предлагаемой формулы является развитие российской налоговой системы посредством расширения факторов дифференциации при добыче углеводородного сырья
4. Использование старой формулы с общим алгоритмом расчета ставки НДПИ, которая не обеспечивает: – выравнивание налоговой нагрузки между добывающими компаниями; – не формирует единой системы предоставления льгот;	4. Установление новой формулы расчета ставки НДПИ будет способствовать: – выравниванию налоговой нагрузки между добывающими компаниями; – формированию универсальной системы предоставления льгот;

Продолжение таблицы 6

– механизм последовательного увеличения ставок НДПИ; – применение не всегда системного предоставления адресных льгот для определенных месторождений конкретным компаниям	– установлению механизма последовательного увеличения ставок НДПИ; – переходу от дифференциации, основанной на предоставлении адресных льгот для определенных месторождений конкретных компаний, к системе, основанной на дифференциации, исходя из горно-геологических и географо-климатических условий разработки месторождения
---	--

Источник: составлено автором.

Для стимулирования разработки новых месторождений углеводородного сырья одновременно с рентной системой, к которой относится налог на добычу полезных ископаемых, могут использоваться другие инструменты фискальной политики, основу которых составляет оценка финансового результата деятельности компании. Однако в данной ситуации регулирующие органы должны учитывать не только экономическую эффективность, но и физические параметры деятельности. В целом методологический инструментарий фискальной политики, используемый в России, можно разделить на четыре основные группы методов:

- рентные методы, основанные на физических параметрах добычи;
- рыночные или ценовые методы, основанные на оценке экономической эффективности;
- балансовые методы, основанные на льготах;
- расчетные методы, основанные на системе поправочных коэффициентов.

К сожалению, необходимо указать, что перечисленные методы, как правило, применяются бессистемно. Выбор того или иного метода или их совокупности практически всегда зависит от текущей политической конъюнктуры в стране, состояния бюджета. Поэтому выбор ставок, инструментов и условий применения методов не может достоверно прогнозироваться нефтегазовыми компаниями. Именно поэтому постоянно возникают конфликты интересов, снижающие инвестиционную привлекательность отрасли, а также снижающие основные экономические показатели деятельности.

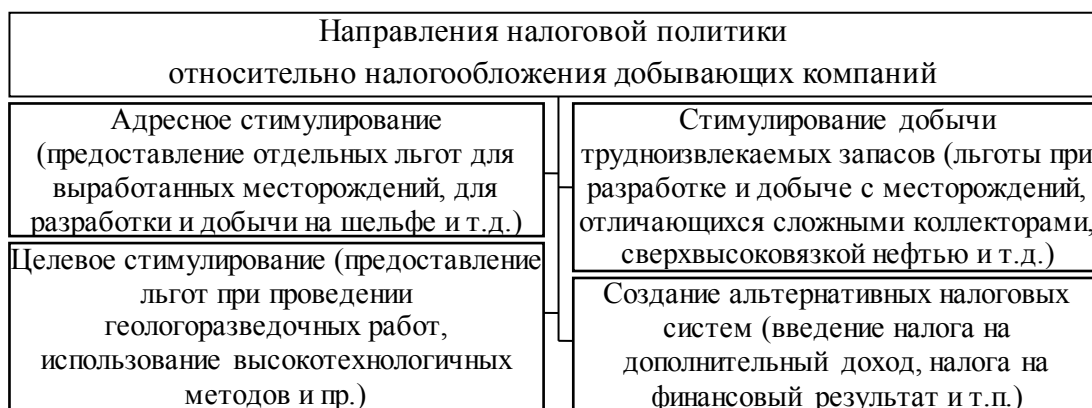


Рисунок 17 – Существующие направления налоговой политики относительно налогообложения добывающих компаний

Источник: составлено автором.

Поэтому в современных условиях регулятор должен принять на себя ответственность по установлению индикаторов фискальной политики на длительных горизонтах планирования, определения разумного минимума бюджетных доходов, который должен быть обеспечен при любом уровне мировых цен на нефть. А при фискальном обременении дополнительных доходов целесообразно использовать стимулирующие поправочные коэффициенты, позволяющие обеспечить устойчивый рост экономики страны в целом.

2.3 Ключевые проблемы фискальной политики государства в условиях рецессии

Ранее было отмечено, что в тех странах, экономика которых сильно зависит от нефтегазовых доходов бюджета, модель формирования конъюнктурной и структурной составляющих бюджета страны, как правило, учитывает все налоговые составляющие процесса ценообразования на углеводородное сырье. Так как волатильность мировых цен на нефть является одним из определяющих факторов при расчете доходной части бюджета, определение конъюнктурного

элемента целесообразно обозначить в качестве отдельного раздела в бюджете страны.

Данный подход может использоваться только до тех пор, пока другие источники доходов не смогут оказывать такое же влияние на структуру доходов, как и поступления от деятельности по добыче нефти и газа. В настоящее время данный элемент доходов необходимо учитывать с использованием ряда специальных параметров:

- параметра оценки всех видов нефтегазовых доходов федерального и региональных бюджетов в соответствии с Бюджетным Кодексом Российской Федерации, позволяющего рассчитать объем соответствующих доходов, напрямую зависящих от мировых цен на нефть;

- параметра оценки влияния деятельности по добыче углеводородного сырья на размер валового внутреннего продукта страны в соответствии с методикой Международного валютного фонда;

- параметра оценки рентных доходов в соответствии с методикой Всемирного банка, позволяющего рассчитать размер доходов бюджета в зависимости от объема доказанных запасов полезных ископаемых и рентной оценки доказанных запасов.

Мы считаем, что при разработке фискальной политики государства в нефтегазовом секторе целесообразно учитывать прямое и косвенное влияние стоимости энергоносителей на устойчивость развития национальной экономики. Данный подход учитывает рекомендации ООН по использованию мирового богатства в интересах будущих поколений. Практическим воплощением данного подхода является оценка влияния конкретного фактора на итоговые показатели развития.

Вместе с тем сам влияющий фактор раскладывается на конъюнктурную и структурную компоненты, что делает анализ более детализированным и точным. Влияние фактора выражается в снижении налоговой нагрузки на бизнес и увеличении объема добычи нефти за счет повышения рентабельности добычи углеводородного сырья.

В результате оценки особенностей фискальной политики Российской Федерации при рассмотрении динамики доходов федерального бюджета в течение 2019–2021 гг. выявлено, что в рассматриваемом периоде тренд их формирования отличается от параметров, наблюдаемых в предыдущем периоде бюджетного планирования (Таблица 7). В частности, тенденция резкого сокращения сменилась заметным ростом как в номинальном (более 128% – в 2019 г., 124% – в 2020 г.), так и в реальном (22,9% – в 2019 г. и 19,5% – в 2020 г.) выражении.

Если рассматривать относительные значения, то темпы прироста доходов бюджета в 2019 г. предполагались в размере 3,8%, а в 2020 г. – уже 3,5%. То есть, запланирован рост даже при незначительном снижении динамики. Данная тенденция замедления продолжится и в 2021 г. Таким образом, используемые параметры фискальной политики в нефтегазовом секторе не фиксируют устойчивое развитие национальной экономики, даже несмотря на абсолютный рост бюджетных доходов в денежном выражении. По нашему мнению, данная ситуация требует дополнительного анализа и возможной корректировки параметров фискальной политики.

Таблица 7 – Доходы федерального бюджета за 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 гг., млрд руб.

Показатель	2018	2019	2020	2021
Доходы – всего	18747,5	19969,3	20218,6	20978,0
В % к ВВП	18,5	18,9	18,3	17,7
Темп роста, в % к Закону № 362-ФЗ (в пред. цикле)	109,8	128,2	124,0	103,8*
<i>Справочно:</i> доходы в Законе № 362-ФЗ (в пред. цикле)	17072,9	15564,6	16285,4	–
В % к ВВП	17,4	15,1	14,8	–
В том числе:				
Нефтегазовые доходы	8714,3	8298,2	7936,3	8018,2
В % к ВВП	8,6	7,8	7,2	6,8
<i>В том числе</i>				
Базовые нефтегазовые доходы	4699,4	4929,1	5159,3	5386,2
В % к ВВП	4,6	4,7	4,7	4,5

Продолжение таблицы 7

Дополнительные нефтегазовые доходы	4014,9	3369,1	2777,0	2632,0
В % к ВВП	4,0	3,2	2,5	2,2
% от общего объема нефтегазовых доходов	46	40,6	35,0	32,8
% от общего объема доходов	21,4	16,9	13,7	12,5
Ненефтегазовые доходы	10033,2	11671,1	12282,3	12959,8
В % к ВВП	9,9	11,0	11,1	10,9
Доля в общем объеме доходов, %	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>В том числе</i>				
нефтегазовые доходы	46,5	41,6	39,3	38,2
ненефтегазовые доходы	53,5	58,4	60,7	61,8
Темпы прироста доходов в номинальном выражении к предыдущему году, %	24,2	6,5	1,2	3,8
<i>Справочно:</i> базовая расчетная цена на нефть, долл. за баррель	40,8	41,6	42,2	43,3

Источник: Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России. Обзор мировых энергетических рынков: рынок нефти [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nifi.ru/> (дата обращения: 27.08.2019).

Таблица 7 свидетельствует о том, что национальная экономика России еще не в полной мере избавилась от нефтегазовой зависимости. Подход регулирующих органов по-прежнему направлен на использование конъюнктурных доходов от экспорта нефти для формирования резервов в соответствии с бюджетным правилом. Общий экономический анализ текущей ситуации позволяет сделать вывод, что, несмотря на устойчивое снижение нормы резервирования (2018 г. – 46%, 2021 г. – 32,8%), утверждать о смене парадигмы фискальной политики еще нельзя.

По нашему мнению, смена парадигмы может произойти только в условиях принятия политического решения, которое в свете последних изменений в Правительстве Российской Федерации может не наступить еще несколько лет. Поэтому курс на накопление дополнительных резервов будет продолжен. Здесь нужно также учитывать, что данная парадигма ведет к росту налогового бремени не только на нефтегазовый сектор, но и на другие сектора экономики, что выражается в сокращении количества субъектов бизнеса и снижении количества рабочих мест.

Мы считаем, что одной из важнейших задач фискальной политики является создание предпосылок для устойчивого роста налоговой базы. В этой ситуации меры, предпринимаемые для повышения налоговых доходов бюджета, представляются несколько неадекватными. Среди наиболее радикальных мер, которые в конечном итоге привели к отставке Правительства Российской Федерации в январе 2020 г., Т. А. Найденова и И. Н. Швецова указывают «повышение ставки НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, с 18 до 20%; введение налога на дополнительный доход; изменение ставок и нормативов по отдельным госпошлинам и введение новых госпошлин; повышение ставок утилизационного сбора» [65].

По оценке Министерства финансов Российской Федерации, «общий эффект влияния изменений налогового и бюджетного законодательства, макроэкономической ситуации и разовых факторов на структурные доходы федерального бюджета в 2019 г. составил более 1,6 трлн руб.» [66]. Факторный анализ свидетельствует, что 46% данного эффекта вызвано объективными макроэкономическими причинами, а 54% – корректировками фискального законодательства и параметров фискальной политики. То есть в 2019 г. из национальной экономики дополнительно было изъято на различные цели более 400 млрд руб.

Предпринимаемые действия по адаптации фискальной политики к изменениям в мировой политике и экономике оказывают дополнительное давление на хозяйствующие субъекты, что ведет к сокращению налогооблагаемой базы и, соответственно, требует от органов власти дополнительных усилий по администрированию существующей фискальной ситуации. В результате на добросовестных налогоплательщиков накладывается дополнительное бремя по компенсации выпадающих в теневом секторе доходов бюджета.

Мы считаем, что изменить ситуацию и принципы фискального администрирования можно только за счет изменения парадигмы экономического регулирования. Основными критериями принятия экономических решений на федеральном и региональном уровнях должно стать не изменение размера

доходов соответствующего бюджета, а динамика общего количества рабочих мест, созданных в негосударственном секторе. Именно такой подход позволит расширить налоговую базу и создать дополнительные источники налогообложения.

Для нефтегазового сектора результатом использования предлагаемого подхода станет рост потенциальных потребителей, что приведет к росту доходов и позволит даже с учетом роста внутреннего потребления повысить инвестиционную активность, создать условия для расширения технологических цепочек и создания новых рабочих мест в смежных и индуцированных видах экономической деятельности.

Таким образом, одной из задач адаптации фискальной политики в условиях волатильности мировых цен на нефть является формирование условий для возникновения мультипликативного эффекта, когда высвобождение дополнительных доходов в нефтегазовом секторе позволит создать дополнительный спрос на продукцию высоких переделов и стимулирует импортозамещение в тяжелом машиностроении, металлургическом секторе, а также в секторе производства машин и оборудования для различных нужд.

Стратегическим ориентиром фискальной политики в нефтегазовой сфере должно быть снижение зависимости от мировых цен на нефть за счет стимулирования спроса в энергоемких секторах экономики (сельское хозяйство, транспорт), которое возможно только на основе предложения конкурентоспособных цен на топливо и продукты переработки. Указанные меры должны привести к изменению ситуации с формированием доходной части бюджета, когда рост бюджетных доходов является результатом улучшения внутренней экономической ситуации в стране, а не усиления или ужесточения системы фискального администрирования.

Главной оценкой эффективности работы регулирующих органов в среднесрочной перспективе может стать соотношение нефтегазовых и структурных доходов бюджета. Если доля последних будет расти, то установлены корректные параметры фискальной политики, а в национальной экономике

созданы предпосылки для обеспечения устойчивого развития всех видов экономической деятельности. В частности, в качестве целевого ориентира фискальной политики можно установить долю структурных доходов федерального бюджета в размере 65% по итогам 2021 г.

Предлагаемый подход позволит существенно сократить зависимость доходов бюджета от колебания мировых цен на нефть. Одним из главных показателей стратегической устойчивости национальной экономики является курс национальной валюты. Здесь необходимо отметить, что в последние несколько лет влияние мировых нефтяных цен на российский рубль неуклонно снижается. Это означает, что государством накоплены достаточные ресурсы для обеспечения валютной устойчивости.

Несмотря на политические риски, длительный период санкций показал, что российская экономика в целом и нефтегазовый сектор в частности готовы развиваться даже под воздействием негативных факторов. Предпринимаемые политические усилия позволяют диверсифицировать рынки сбыта продукции нефтегазового сектора, а усиление позиций России в основных нефтяных регионах позволяет стабилизировать мировой рынок энергоносителей. Данная ситуация позволяет предполагать, что в среднесрочной перспективе волатильность нефтяных цен на мировом рынке может снизиться, и колебания будут не такими значительными.

Также в последнее время изменились основные балансовые параметры федерального бюджета. Если после кризиса 2008 г. и до 2017 г. федеральный бюджет сводился с дефицитом, начиная с 2018 бюджетного года, бюджет стал бездефицитным. Такая практика должна сохраниться до окончания бюджетного периода в 2022 г. По мнению К. В. Юдаевой, «совокупный объем профицита бюджета за трехлетний период может составить около четырех трлн руб.» [91].

Перечисленные аргументы подтверждают правильность авторского мнения о том, что в настоящее время целесообразно провести существенную корректировку фискальной политики в нефтегазовом секторе. Однако данная корректировка должна быть направлена на решение задач устойчивого развития,

то есть высвобождение финансовых ресурсов нефтегазовых компаний должно быть четко обусловлено реализацией инвестиционных проектов или улучшением условий на основных сегментах внутреннего рынка.

При таком подходе органы власти получают возможность смягчить бюджетное правило, так как потребность в избыточных конъюнктурных доходах от экспорта нефти снижается. Это позволит снизить базовую стоимость цены на нефть при определении размеров фискальных платежей. То есть появляется дополнительный источник пополнения Фонда национального благосостояния. Данные действия позволят Правительству Российской Федерации в ближайшее время решить задачу восстановления размера собственных резервов на уровне не ниже 7% от ВВП, израсходованных в периоды кризисов 2008–2009 гг. и 2014–2015 гг.

Тем не менее восстановление объема резервов не должно быть самоцелью. Здесь важно учитывать все возможные эффекты для национальной экономики и внутреннего рынка. В частности, формирование бездефицитного бюджета при условии снижения зависимости от нефтегазовых доходов и стимулирования расширения фискальной базы обеспечит аккумулирование в Фонде национального благосостояния дополнительных доходов.

В свою очередь это позволит повысить суверенный кредитный рейтинг, бюджетную стабильность и долгосрочную устойчивость экономики. Перечисленные факторы, как правило, ведут к снижению стоимости заимствований на мировых финансовых рынках. То есть даже при росте волатильности мировых цен на нефть российская экономика сможет сохранить стабильность внутреннего спроса и обеспечить прирост ВВП за счет развития других секторов национальной экономики.

Предлагаемые изменения фискальной политики приведут, по нашему мнению, к снижению зависимости федерального бюджета от дополнительных нефтегазовых доходов, получаемых в результате изъятия по бюджетному правилу. А это позволит сократить разрыв при исполнении расходных обязательств и создать диверсифицированный портфель источников дохода,

имеющий минимальную зависимость от текущих поступлений по экспортной деятельности.

Предлагаемые меры позволят нивелировать влияние снижения цен на нефть даже до 25–30 долл. за баррель в течение 3–5 лет. Без реализации предложенных мер объем потерь в виде выпадающих нефтегазовых доходов за рассматриваемый период мог бы составить 5–14% ВВП. Цены на нефть в середине 2019 г. стабильно снижались: в III квартале стоимость эталонного сорта Brent (она близка к цене Urals) просела на 8,7% – с 65 до 59 долл. за баррель. Этот показатель стал худшим с IV квартала 2018 г., когда котировки этой марки сократились на 35%. В октябре 2019 г. нефтяные котировки продолжили снижение, стоимость Brent уменьшилась на 1,42% – до 56,87 долл. за баррель. Таким образом, корректировка фискальной политики также позволит избежать двойной нагрузки на российскую экономику:

- во-первых, резко снизится давление на национальную валюту со стороны Министерства финансов России, вынужденного проводить интервенции на валютном рынке для пополнения ФНБ;

- во-вторых, сократится избыточное давление на процентные ставки рынка займов за счет снижения влияния секционных рисков и размера государственного долга.

В условиях стабильной внешнеполитической и внешнеэкономической среды формирование бездефицитного (в некоторых случаях профицитного) государственного бюджета, а также значительные объемы национальных резервов позволяют снизить налоговую нагрузку на бизнес, так как возможные избыточные доходы бюджета более эффективно перераспределяются в экономике через рыночные механизмы. Сложившаяся к концу 2019 г. геополитическая ситуация не позволяет органам власти принять решение о смягчении параметров фискальной политики.

Здесь можно говорить о кризисной рефлексии основных регуляторов, которые до настоящего времени не могут принять тот факт, что национальная экономика России может справляться со стационарным давлением извне. Поэтому попытки ввести дополнительные меры регулирования фискальной среды не

прекращаются, что ведет к снижению предпринимательской активности и сокращению числа рабочих мест в малом и среднем бизнесе. Между тем именно данная категория участников экономики, как правило, генерирует основной прямой и косвенный спрос на продукцию переработки нефтегазового сектора.

Однако принципы фискальной политики пока остаются неизменными. По данным исследования НИФИ Минфина России, «исходя из предпринимаемых мер по повышению доходов федерального бюджета, можно увидеть, что налоговая нагрузка на бизнес и население в следующем бюджетном цикле будет возрастать как за счет роста ставок отдельных налогов, так и за счет неналоговых платежей и ужесточения налогового администрирования» [66].

Очевидно, что именно федеральный бюджет является главным способом вымывания ресурсов развития из национальной экономики России. В соответствии с прогнозом Министерства финансов Российской Федерации, «совокупный объем ресурсов, мобилизуемых в федеральный бюджет в 2019–2021 гг., помимо доходов, составит около 14 трлн руб.» [62]. Эти ресурсы будут получены за счет осуществления государственных заимствований и аккумулирования дополнительных нефтегазовых доходов.

Основная проблема в рассматриваемой ситуации заключается в том, что прогнозируемый размер увеличения государственного долга за счет размещения ценных бумаг составляет 65% от существующего размера. Практика показывает, что размещение такого объема долговых обязательств за предполагаемый период не очень реально. Причем цели использования данных дополнительных средств пока четко не выражены.

Если предположить, что дополнительные доходы бюджета будут направлены на стимулирование трансформации национальной экономики, например, на опережающее развитие высокотехнологичных секторов экономики, создающих добавленную стоимость в интеллектуальной сфере, сфере научных исследований и разработок, то без стимулирования спроса на результаты деятельности этих секторов востребованность полученных интеллектуальных продуктов будет низкой из-за дефицита свободных ресурсов в экономике. То есть

даже благие намерения органов власти могут столкнуться с ресурсными диспропорциями между секторами.

В этой ситуации целесообразно скорректировать приоритеты фискальной политики в сторону снижения размеров изъятия ресурсов и стимулирования целевого потребления результатов интеллектуальной деятельности другими секторами, а также собственных инвестиций в инновации и производство высокотехнологичных средств труда. Такой сбалансированный подход позволит перенаправить дополнительные доходы нефтегазового сектора на развитие капитала значимых секторов экономики в среднесрочной перспективе.

ГЛАВА 3 ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В УСЛОВИЯХ ВОЛАТИЛЬНОСТИ ЦЕНЫ НА НЕФТЬ

3.1 Развитие налоговых механизмов стимулирования добычи углеводородного сырья

Практика налогового реформирования в Российской Федерации свидетельствует, что проведение мероприятий по поддержке добывающих компаний посредством налогового регулирования обеспечивает хорошие условия для развития этого сектора экономики. Оценивая эффективность проводимой политики, можно отметить, что наблюдается рост количества объемов добычи углеводородного сырья. Общеизвестно, что налоговое стимулирование субъектов природопользования осуществляется с применением двух направлений. Это введение на фоне общенациональной системы налогообложения налоговых льгот по отдельным видам налогов, в основном по налогу на добычу полезных ископаемых, и установление специальных налоговых режимов.

Безусловно, необходимо учитывать современные тенденции развития российской системы налогообложения углеводородов, на развитие которой накладываются ограничения, связанные с перераспределением налоговой нагрузки с компаний – экспортеров углеводородного сырья на добывающие компании. Данные новации связывают с условиями вступления России во Всемирную торговую организацию. Данные обязательства России предусматривают аннулирование вывозных таможенных пошлин на углеводородное сырье посредством снижения ставок данных пошлин.

Другой вопрос, который необходимо учитывать, это принятие беспошлинного режима торговли между странами БРИКС в рамках Таможенного союза. Данное нововведение, которое пока за такой короткий срок оценивать

преждевременно, снизит объем таможенных платежей, но уже сейчас ясно прослеживается тенденция уменьшения поступающих в российский бюджет платежей. Предложенные меры для компенсации выпадающих доходов в результате снижения ставок вывозных таможенных пошлин пока ограничиваются нововведениями (в рамках налогового маневра), в частности предлагается увеличение ставок базового налога на добычу полезных ископаемых.

Сравнивая расчетное значение двух показателей (налога на добычу полезных ископаемых и таможенной пошлины) для оценки эффекта от налогового маневра, можно сказать, что результат отрицательный (Рисунок 18).

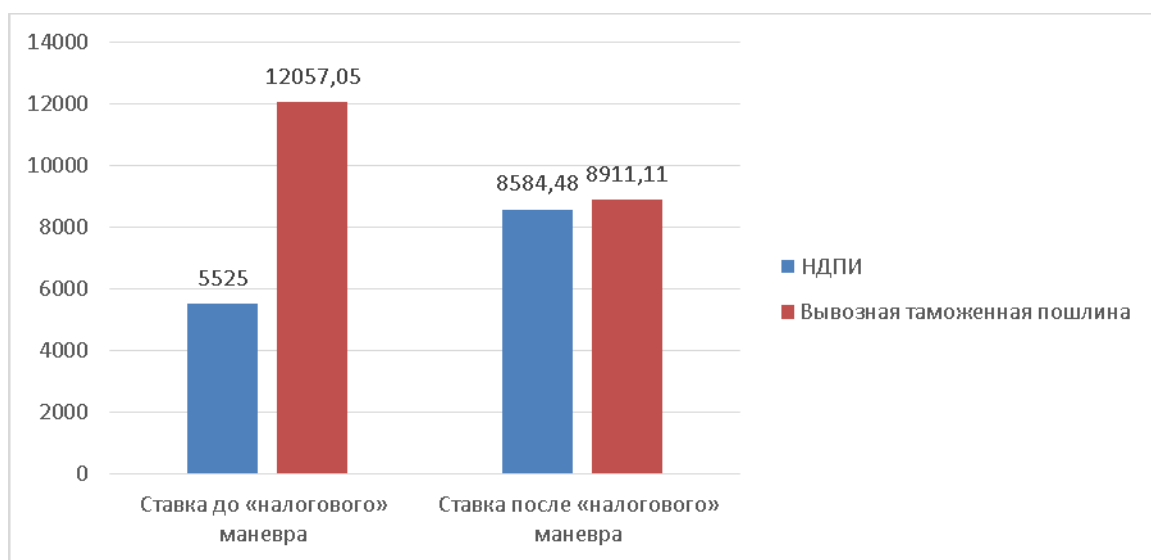


Рисунок 18 – Сравнительные характеристика двух показателей до и после налогового маневра, руб. за 1 т

Источник: составлено автором.

На примере следующего сценария: цена на углеводородное сырье составляет порядка 90 долл. США за баррель, а средний курс долл. США – около 40 рублей за долл., получаем отрицательный эффект. Прогнозы и ожидания на положительный результат налогового маневра, когда уменьшится налоговое бремя на добывающие компании, и вследствие этого увеличиваются налоговые поступления в бюджет, оказались преждевременными. По нашим оценкам, изложенным в параграфе 2.1, было выявлено, что последствия реформирования налоговой системы, пока оцениваются неоднозначно, так как первые шаги по

реализации налогового маневра привели к определенным негативным последствиям. Положительный или отрицательный эффект от введения нового объекта обложения, налога на дополнительный доход, оценивать еще невозможно, так как он реализован с 2019 г. В отношении других показателей ставки вывозной таможенной пошлины и налога на добычу полезных ископаемых складывается отрицательная картина: с увеличением ставки данного налога существенно увеличивается налоговая нагрузка на добывающие компании. В результате доля НДС в цене нефти увеличится в 1,5–2 раза (Рисунок 19).

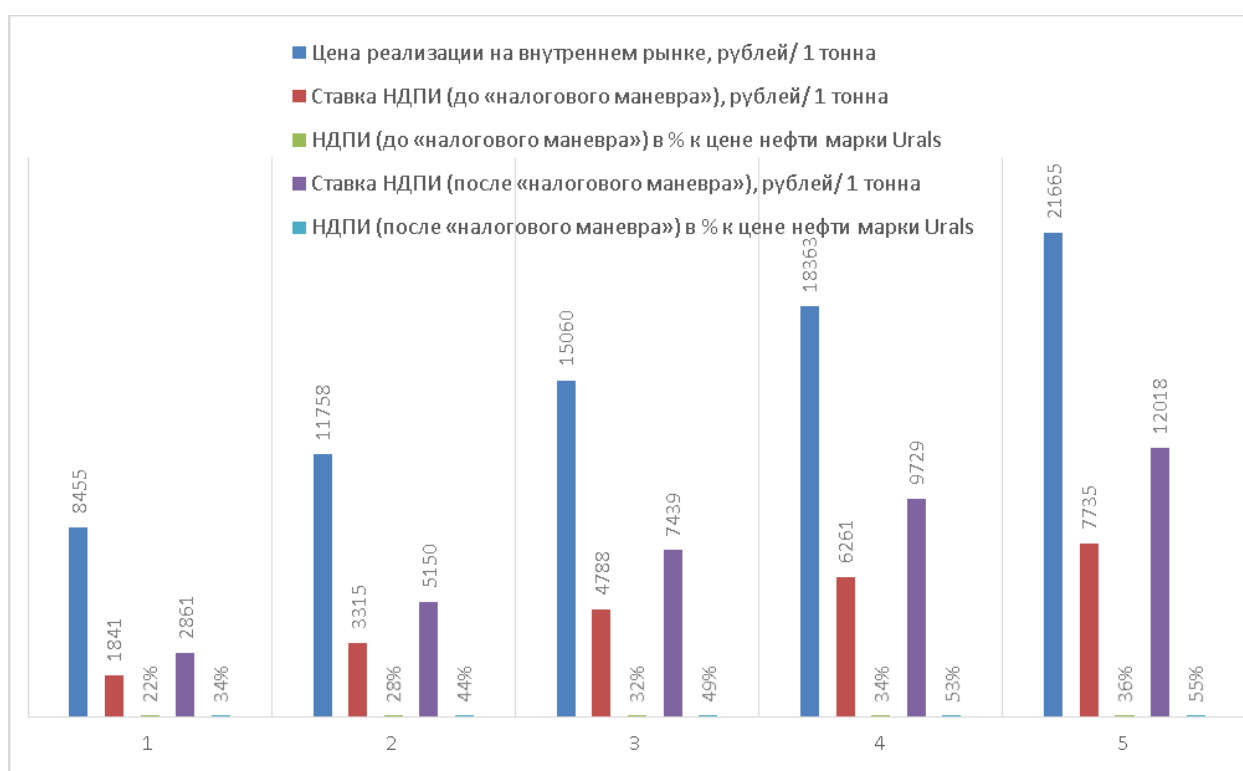


Рисунок 19 – Процентное соотношение НДС в цене нефти после налогового маневра

Источник: составлено автором.

Данные соотношения показывают, насколько и в какую сторону увеличивается налоговая составляющая в валовой выручке компании. Даже возможность перераспределения финансовых ресурсов по производственной цепочке не обеспечит снижение налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Поэтому увеличение ставки налога на добычу полезных ископаемых

отрицательно отразится на вложениях в разработку и добычу на новых месторождениях.

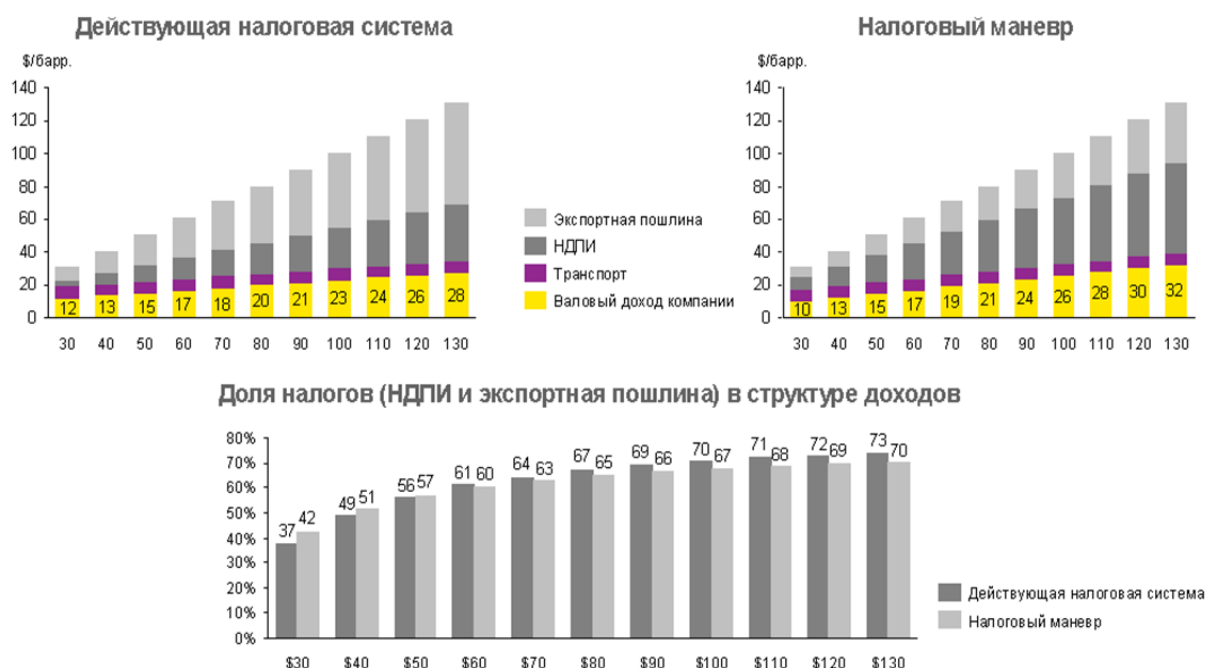


Рисунок 20 – Параметры налогового маневра

Источник: составлено автором на основе⁷.

В рамках диссертационного исследования не проводился анализ ценовых последствий налоговой реформы по отношению к внутреннему ценовому рынку углеводородного сырья. Однако в условиях волатильности влияния мировых цен на внутренний ценовой рынок углеводородного сырья надо обеспечивать поддержку добывающих компаний для их конкурентоспособности, так как они способны стимулировать экспорт углеводородного сырья и в конечном итоге поддерживать сильные позиции на внутреннем и мировом рынках. Кроме того, нельзя допустить чтобы, процент увеличения ставки указанного налога превышал процент от уменьшения ставки вывозной таможенной пошлины, то есть чем меньше экспорта углеводородного сырья, облагаемого по пониженным ставкам

⁷ Темпы роста ВВП России, в % [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ereport.ru/stat.php?razdel=country&count=russia&table=ggecia> (дата обращения: 26.08.2019).

вывозной пошлины, тем больше количество добытого углеводородного сырья облагается по повышенным ставкам указанного налога.

В конечном итоге перераспределение налоговой нагрузки в сторону увеличения на добычу углеводородного сырья осложняет налоговое администрирование объектов налогообложения, нарушает принцип становления единой и справедливой системы налогообложения в отрасли и стимулирования добычи углеводородного сырья. Напротив, повышение эффективности налогообложения, критерием которого должен быть рост качества налогового администрирования на основе оценки рентабельности, увеличение затрат в составе прибыли нефтегазовых компаний, сказываются на объеме добычи, уменьшении количества объектов налогообложения (месторождений углеводородного сырья), разработка которых является рентабельной.

В этой связи необходимо позаботиться о дополнительных средствах для компенсации выпадающих доходов от вывозной таможенной пошлины, которые будут способствовать снижению налоговой нагрузки на добывающие компании и разработке новых объектов. Тем не менее в связи с активным завершением налогового маневра в нефтегазовой сфере пошлина сокращается с 15,4% в 2019 г. до 11,5% в 2021 г. в пользу указанного налога и в дальнейшем отменяется.

Именно поступления от уплаты экспортных пошлин на нефть составляют основу доходов российского бюджета. Правда, продукция ряда российских месторождений не облагается вывозными пошлинами. Так, нулевая ставка экспортной пошлины на нефть в рамках налогового маневра уже действует для месторождений Восточной Сибири и Приразломного месторождения. Маневр предусматривает, что затраты компаний – собственников скважин перекладываются с экспортных пошлин на налог на добычу полезных ископаемых.

В этой связи предлагается рассмотреть вопрос о введении нового налога именно на экспортеров, к примеру «специальный налог на реализацию углеводородов на экспорт». Данные исследования свидетельствуют о том, что физический и стоимостной объем экспорта углеводородов из России очень

динамичен. За 2017 г. средняя экспортная цена сырой нефти составляла 52,9 долл. США за баррель, в то время как за период 2016 г. – 99,8 долл. США за баррель, то есть цена нефти в 2017 г. уменьшилась почти в два раза.



Рисунок 21 – Добыча и экспорт сырой нефти в России, млн тонн

Источник: расчеты автора с использованием «Итоги работы Минэнерго России и основные результаты функционирования ТЭК в 2016 г». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minenergo.gov.ru/upload/iblock/36e/prezentatsiya-itogovoy-kollegii.pdf> (дата обращения: 15.09.2019).

Это, соответственно, привело к сокращению экспортной выручки. Наиболее значительное падение цен на нефть на мировых рынках произошло в начале 2016 г. Цена снизилась до отметки менее 30 долл. США за баррель, что потребовало секвестрования федерального бюджета.

Во-первых, предлагается возможность замены вывозных таможенных пошлин налогом на экспорт (далее НРУЭ).

Алгоритм расчета ставки возможного налога на экспорт углеводородов может соответствовать алгоритму расчета ставок вывозных таможенных пошлин, обеспечивая пропорциональный рост фискальных изъятий при росте мировых цен

на нефть. При этом замена вывозных таможенных пошлин налогом на экспорт (НРУЭ) позволяет осуществлять фискальное регулирование добычи и реализации углеводородов только в рамках налогового законодательства, в результате чего достигается более эффективное фискальное регулирование добычи и реализации углеводородов.

Во-вторых, в диссертации отмечалось, что взимание налога на добычу полезных ископаемых по процентной ставке позволяет учитывать условия разработки месторождения; особенно это касается новых объектов, в частности для них важно при налогообложении учитывать различия в накладных расходах, связанных с транспортировкой углеводородного сырья, обусловленных местом расположения добычи. Поэтому не случайно в течение двух лет действует особый льготный режим налогообложения, установленный при добыче углеводородного сырья на морских месторождениях. При данном режиме налогообложения обеспечивается учет факторов, связанных с транспортировкой и качеством, но не учитывается целый ряд других важных факторов, что обеспечивается при применении соответствующих понижающих коэффициентов.

В-третьих, на основе проведенных исследований налогообложения добычи углеводородного сырья выявлено, что при переходе на налогообложение по процентной ставке необходимо учитывать ряд особенностей:

1. Применение процентной ставки, средний уровень которой составляет 15%–20% по налогу на добычу полезных ископаемых, когда в зависимости от уровня мировых цен на углеводородное сырье в настоящее время величина налога составляет 35%–50% от цены. Поэтому, как было доказано в диссертации, это приведет в дальнейшем к уменьшению поступлений по указанному налогу.

Среднемесячная цена за баррель в 2018 г. составила 69,42 долл., при этом сумма налога на добычу полезных ископаемых по нефти, уплаченная в бюджет, составила 358,4 млрд рублей, а средний курс рубля к долл. США – 62,69. Даже когда в 2017 г. Российская Федерация установила новый рекорд по добыванию суточной нормы нефти (добыча составила 11,21 млн баррелей в день), цена за баррель выросла только до 52,51 долл., сумма налога на добычу полезных

ископаемых по нефти, уплаченная в бюджет, составляла в 1,5 раза меньше. Согласно статистике, в 2018 г. добывающие компании достигли показателя по добыче нефти порядка 555,84 млн тонн нефти (данные по добыче на территории Российской Федерации). Проведенный анализ показал, что при применении ставки налога по добыче природных ископаемых в 20% уровень поступлений в бюджет составит всего 111,2 млрд рублей. Данная цифра по поступлениям в российский бюджет почти на 32% меньше объема поступлений в бюджет по добыче нефти в 2018 г. [77].

При рассмотрении других налоговых механизмов, стимулирующих добычу углеводородного сырья, например налоговых льгот, бюджет потеряет дополнительные суммы, которые практически невозможно будет восстановить в будущем [77]. С другой стороны, единая процентная ставка в размере 50% обеспечит сопоставимый, по сравнению с текущим, уровень фискальных поступлений в периоды низких цен на нефть.

2. В современном механизме исчисления налога на добычу полезных ископаемых заложен показатель, с помощью которого можно оценивать влияние мировых цен на углеводородное сырье. Это осуществляется путем влияния мировых цен на уровень применяемой базовой налоговой ставки. Применяемая в конкретных случаях процентная ставка налога на добычу полезных ископаемых имеет тенденцию меняться по той же причине, что и базовая налоговая ставка. Данной причиной будет служить изменение цен на углеводородное сырье на мировых рынках (Рисунок 22).

3. Однако использование изменяющейся процентной ставки налога на добычу полезных ископаемых безусловно является положительным фактором при рассмотрении других налоговых механизмов, стимулирующих добычу углеводородного сырья, но не окончательно решающих проблемные вопросы современной российской системы налогообложения.

На основании предварительных оценок, изложенных в параграфе 2.1, можно сделать вывод, что процентная ставка обеспечивает только те различия, которые необходимо учитывать в накладных расходах, связанных с

транспортировкой и качеством углеводородного сырья, обусловленных местом расположения добычи. Вместе с тем обложение по процентной ставке не всегда приемлемо, когда необходимо учитывать другие факторы и обеспечить условия для разработки новых месторождений. Когда необходимо учитывать рентабельность разработки месторождения, то в качестве таких показателей могут использоваться понижающие коэффициенты.

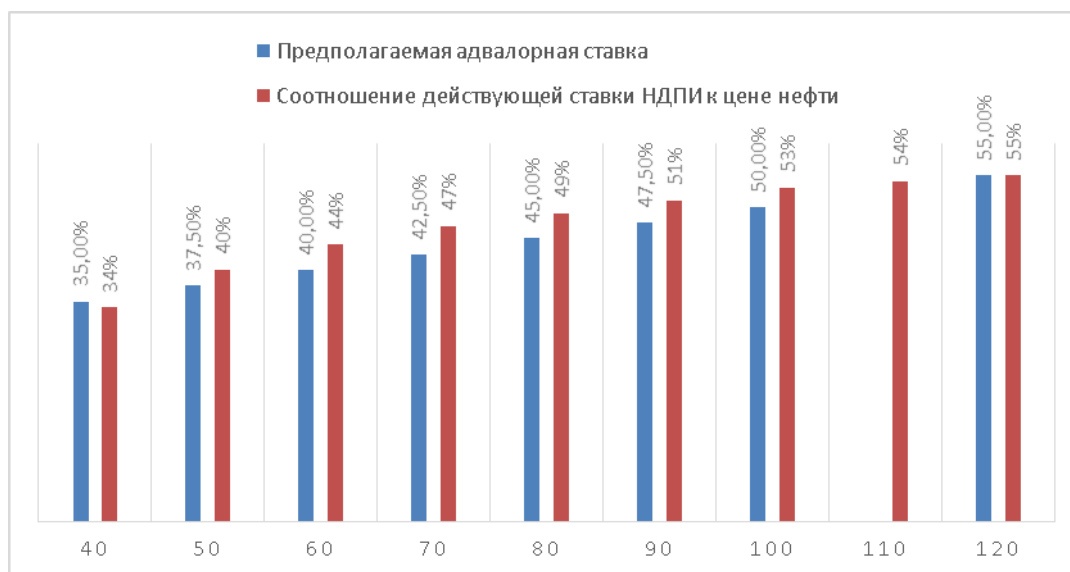


Рисунок 22 – Предполагаемые значения процентной ставки НДС в случае установления зависимости от мировой цены на нефть за баррель, долл. США

Источник: составлено автором.

В действующих налоговых системах за рубежом (это относится и к национальной налоговой системе) к регулированию добычи углеводородного сырья при разных условиях и разных географических районах, к примеру в северных морях, не применяется режим налогообложения, где объектом налогообложения выступает доход, а приоритет отдан режиму налогообложения, где объектом налогообложения выступает прибыль. Данное предпочтение обусловлено созданием более гибких налоговых условий при налогообложении компаний. Также налогообложение по процентной ставке в отличие от базовой ставки не учитывает и другие особые условия добычи углеводородного сырья не

только месторождений на море, но и на суше. Особенно это касается трудностей добычи и физических характеристик месторождения.

4. Кроме того, введение налогообложения по процентной ставке связано не только с развитием налоговых механизмов стимулирования добычи углеводородного сырья, но и с усложнением налогового администрирования налога на добычу полезных ископаемых по причине возможности отрицательного влияния субъектов налогообложения на процедуру расчета налоговой базы при помощи механизмов ценообразования, что влечет за собой риски недополучения бюджетных доходов.

Сравнивая практику использования процентной ставки при косвенном налогообложении углеводородного сырья, взимаемой до введения в российскую налоговую систему налога на добычу полезных ископаемых, можно констатировать, что обложение добычи по процентной ставке менее эффективно, чем обложение при использовании базовой ставки.

Процесс налогообложения по процентной ставке углеводородного сырья, добыча которого осуществляется с особыми условиями (морские месторождения), определена на сегодня как временная мера, хотя период времени длится два десятилетия, так как данный режим налогообложения установлен до 2042 г. Формулировка, заложенная для обоснования данного льготного режима, вызывает большие сомнения по причине того, что он формулируется как направленный «на снижение налоговой нагрузки в начальный период разработки морских месторождений». Следовательно, введение процентной ставки налога на добычу полезных ископаемых не устраняет недостатки современного режима налогообложения, но возможно, когда требуется установить особый льготный режим налогообложения при добыче углеводородов на морских месторождениях, например, разработка которых началась в 2018 г.

3.2 Предложения по формированию специальных режимов налогообложения при добыче и реализации углеводородов

На очередном этапе проведения налоговых реформ в виде налогового маневра в России была выработана стратегия реформирования налоговой системы на период до 2042 г. по аналогии с вариантом налогообложения по процентной ставке углеводородного сырья, добыча которого осуществляется с особыми условиями (морские месторождения). Целями этой стратегии, по нашему мнению, должны являться:

- установление единой и справедливой системы налогообложения добычи углеводородного сырья;
- стимулирование сырьевого сектора экономики;
- налоговое стимулирование субъектов добычи углеводородного сырья.

Направления развития налоговой поддержки для обеспечения необходимых условий разработки месторождений, расположенных в новых труднодоступных регионах, следующие:

- создание благоприятной среды для поддержки субъектов, начинающих разработку месторождений, расположенных в новых труднодоступных регионах;
- разработка системы анализа и оценки эффективности государственной поддержки субъектов, начинающих разработку месторождений, расположенных в новых труднодоступных регионах.

Однако, несмотря на декларируемые меры поддержки субъектов, начинающих разработку месторождений, расположенных в новых труднодоступных регионах, в настоящее время их реальное воплощение существенно отстает. На основании сделанного в данной научной работе анализа были получены результаты, доказывающие, что действующие механизмы налогообложения углеводородного сырья не всегда объективно применяются на практике, как по объективным причинам, так и по причинам, связанным с особенностями добычи и оценки данного сырья в разных районах.

Данные обстоятельства приводят к затруднениям в оценке стоимости углеводородного сырья, результаты которой негативно отражаются на правильности расчета налогового оклада при добыче углеводородов в разных районах. Добыча в разных районах и различного по видам углеводородного сырья, являющегося объектом налогообложения, для которого используется много различных налоговых льгот и понижающих коэффициентов, приводит не всегда к положительному результату, так как они могут оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на величину базовой ставки налога.

Это бывает совершенно не обосновано с экономической точки зрения, так как разработка месторождений различных видов углеводородного сырья может производиться в одних и тех же условиях. Существенным обстоятельством, которое было выявлено при исследовании, явилось то, что различия в уровне налоговой нагрузки добывающих компаний при налогообложении добычи снижают не только уровень рентабельности хозяйствующих субъектов, но и оказывают существенное влияние на налоговые поступления в бюджет вследствие снижения уровня добычи углеводородного сырья.

В работе отмечено, что действующая процедура оказания помощи добывающим компаниям в виде предоставления налоговых преференций по налогу на добычу полезных ископаемых в виде понижающих коэффициентов, налоговых вычетов, пониженных ставок требует реформирования или «косметического ремонта», так как она часто является необоснованной и по сути предназначается отдельному объекту недропользования, кроме того на разный период времени.

Существенным обстоятельством являются вопросы, связанные с налоговым администрированием, что требует внесения изменений и дополнений в действующие нормативно-правовые акты, в том числе в рамках общей системы налогообложения. К примеру, не достигнуто равенство в подходах к недропользованию, в результате чего добывающие компании испытывают трудности, связанные с доступом к природным ресурсам и земле. По нашему

мнению, если ничего не менять, государство за десятилетие получит миллиардные убытки, а о бездефицитном бюджете придется забыть.

Для дальнейшего совершенствования фискального законодательства, развития мер налоговой поддержки посредством различных преференций, повышения эффективности развития добывающих компаний основные задачи необходимо решать путем дальнейшего развития системы налогообложения добычи углеводородного сырья.

1. В рамках действующего режима налогообложения добычи углеводородного сырья в отношении совершенствования процедуры расчета базовой ставки налога на добычу углеводородного сырья главные задачи состоят в следующем:

- проанализировать систему фискальных преференций для оценки их воздействия на объемы добычи и экономическую эффективность деятельности компаний нефтегазового сектора;

- провести комплексные исследования для полной инвентаризации и количественной оценки всей совокупности факторов, оказывающих прямое и косвенное влияние на деятельность компаний нефтегазового сектора по добыче и переработке углеводородного сырья;

- на основе механизма налогового регулирования обеспечить гармонизацию налоговой нагрузки при добыче углеводородного сырья;

- определить наиболее эффективные методы дифференциации налога на добычу полезных ископаемых (пониженные ставки, понижающие коэффициенты, налоговые вычеты);

- добиться пропорционального роста ставок налога на добычу полезных ископаемых при экспорте углеводородного сырья от мировых цен на углеводородное сырье;

- обеспечить увеличение текущего уровня фискальных поступлений в бюджет.

2. При совершенствовании системы налогообложения углеводородного сырья придерживаться следующих доказанных в работе положений;

максимальный учет всех особенностей месторождений, на которых ведется добыча углеводородного сырья, обеспечивается за счет налогов, взимаемых с доходов (прибыли) добывающих компаний.

Системы налогообложения добычи углеводородного сырья, основанные на обложении доходов (прибыли), стимулируют привлечение инвестиций в разработку новых месторождений углеводородного сырья, поскольку инвесторы не уплачивают налог до момента получения прибыли, а с момента получения прибыли система налогообложения учитывает показатель рентабельности разработки месторождения.

Система налогообложения прибыли дает возможность производить учет горно-геологических, географо-климатических и экономических условий разработки месторождений углеводородного сырья через механизм налогового учета материальных потерь, когда производят расчет налоговых платежей. В национальной налоговой системе, безусловно, предусмотрен учет различий в условиях разработки соответствующих участков недр при применении понижающих коэффициентов, однако такая дифференциация в налоге на добычу полезных ископаемых ограничена перечнем установленных факторов.

Существенным положительным обстоятельством при варианте налогообложения прибыли является то, что изъятию подлежит только часть, прибыли от добычи углеводородного сырья, поэтому у добывающих компаний после налогообложения остается прибыль, которую они могут направлять на разработку различных по степени сложности новых месторождений. При анализе положительных и отрицательных сторон двух вариантов налогообложения необходимо заострить внимание на том, что в случае обложения добычи углеводородного сырья налогом на добычу полезных ископаемых возможны ситуации, когда добывающие компании вынуждены будут уплачивать данный налог из оборотных средств, тогда по результатам финансово-хозяйственной деятельности у них будет не прибыль, а убыток.

В налоговый режим налога на добычу полезных ископаемых не заложен такой параметр, как уровень рентабельности. При этом необходимо подчеркнуть,

что на основании теоретических основ налогообложения таким элементом, как налоговая база налога, исчисленная из финансового результата, будет являться прибыль организации. Поэтому использование в режимах налогообложения такого показателя, как рентабельность, позволяет избежать отрицательных финансовых результатов, так как изменение рентабельности разработки месторождения будет пропорционально отражаться на сумме налоговых платежей.

Негативной стороной в процессе деятельности добывающих компаний, кроме перечисленных факторов, является снижение уровня добычи углеводородного сырья на месторождениях. Углеводородное сырье не является возобновляемым источником, поэтому на определенном этапе освоения месторождения добыча и выручка падает по причине естественного истощения запасов, и добывающие компании терпят убытки и сталкиваются с накладными дополнительными расходами по восстановлению добычи углеводородного сырья на этих месторождениях.

Существующая в России фискальная политика, базу которой составляет НДС, предполагает ситуацию, при которой нефтегазовая компания может получить ряд фискальных преференций, например, нулевую или пониженную ставку налога на добычу полезных ископаемых на начальном этапе освоения конкретного месторождения. В рассматриваемой ситуации доходы бюджета существенно снижаются не только из-за предоставленной льготы, но и вследствие низких доходов деятельности компании из-за большого размера капитальных затрат.

Дополнительный отрицательный эффект возникает, если уровень добычи компании низкий. То есть в течение льготного периода выпадающие доходы бюджета от неуплаты НДС не компенсируются фискальными платежами по основной деятельности. Таким образом, возникает вполне конкретная проблема балансирования по уровню доходов между различными источниками. Данный факт является дополнительным возможным направлением корректировки фискальной политики в нефтегазовом секторе российской экономики.

Одним из возможных вариантов корректировки может стать использование вмененной эффективности по добываемому сырью, которая будет стимулировать рост добычи в период действия льготной ставки по НДС. Такой подход обеспечит прирост налогооблагаемой базы для государства и дополнительные доходы для самой компании. Интенсификация добычи на начальном периоде позволяет с технологической точки зрения сохранить плановый дебет скважин и в долгосрочной перспективе снижает затраты на текущий и капитальный ремонт.

Дополнительным аргументом в пользу подхода на основе вмененной эффективности является то, что данный вариант расчета налогооблагаемой базы позволит сократить задержку в получении фискальных платежей от момента начала эксплуатации участка недр до момента выхода нефтегазовой компании на заданный уровень экономической эффективности работы конкретного месторождения. Причем это повысит ответственность самой компании, которая будет заинтересована в повышении эффективности уже на этапе разведки и прогнозирования запасов.

Таким образом, парадигма стимулирования эффективности, которую мы предлагаем в качестве основы для трансформации фискальной политики, позволяет существенно снизить зависимость бюджета от графиков освоения месторождений в масштабах нефтегазового сектора в целом. Это позволит выровнять уровень нефтегазовых налоговых доходов бюджета, учитывая, что современная система налогообложения также облагает добычу в первоначальные годы разработки месторождения по нулевой или минимальной ставке НДС.

3. В России для налога, облагающего доход (прибыль) нефтегазовых компаний от добычи углеводородов, провести доработку категориального аппарата и налогового учета налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДДУС).

Основной особенностью данного налога является механизм его расчета, позволяющий учесть среднюю эффективность деятельности компании за весь инвестиционный период. По сравнению с действующим НДС новый механизм

предполагает существенно более низкую налоговую нагрузку до момента выхода проекта на окупаемость.

Предполагается, что это позволит повысить рентабельность проектов, сократить объемы и сроки привлечения заемных средств для реализации проектов, обеспечить приток инвестиций в разработку истощенных и нетрадиционных запасов. При этом уровень налоговых изъятий будет зависеть от доходности каждого участка недр в отдельности, что позволит ввести в разработку низкорентабельные месторождения углеводородного сырья, содержащие в том числе трудно извлекаемые запасы.

Данный налог применяться не на всех месторождениях. В начальный период предусматривается его распространение только на месторождения (как новые, так и зрелые), расположенные в обозначенных в законе границах, а также на участки недр, пользующиеся льготой по экспортной пошлине. Необходимо учитывать, что для всех этих месторождений обязанность по уплате НДС также сохранится, однако на льготных условиях.

Объектом обложения НДС является дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на обозначенных участках недр, который определяется как разница между расчетными доходами от добычи и суммой фактических и расчетных расходов по добыче за календарный год. Ставка налога составляет 50% налогооблагаемой базы. Формирование налоговой базы с учетом произведенных расходов порождает у налоговых органов опасения, связанные с тем, что компании будут необоснованно завышать свои затраты, занижая базу. Даже несмотря на то, что законом предусмотрено ограничение предельно допустимых затрат, полагаем, что основное внимание налоговых органов будет уделено именно контролю за обоснованностью расходов. Практические сложности для компаний будут связаны с необходимостью обоснования расходов, относящихся к участкам недр, в отношении которых исчисляется НДС. Порядок ведения раздельного учета доходов и расходов будет определяться налогоплательщиками самостоятельно. В отсутствие четких норм о распределении прямых и косвенных издержек компаниям потребуется разработать свои методики. Облегчить этот

процесс призвана предусмотренная законом возможность обращения в налоговый орган с заявлением о согласовании порядка распределения расходов. Вместе с тем это не исключает вероятность возникновения споров с налоговым органом уже на этапе такого согласования. Внимательным образом следует также отнестись к распределению издержек в группе. Понимая, что компаниям выгодно раздувать издержки того субъекта, который платит НДС, налоговые органы сосредоточат внимание в том числе и на внутригрупповых расходах. При этом необходимо учитывать, что одновременно законом расширен перечень контролируемых сделок. Так, теперь контролируемые сделками в соответствии с правилами трансфертного ценообразования будут признаваться сделки между российскими взаимозависимыми лицами, если хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком НДС, и доходы (расходы) по сделке учитываются при определении налоговой базы по НДС. При этом сумма доходов по таким сделкам за год должна превышать 60 млн рублей. Сложный процесс администрирования НДС неизбежно приведет к разногласиям с налоговыми органами, поэтому от компаний требуется взвешенно подойти к переходу на новый режим налогообложения. Таким образом, необходимым условием администрирования данного налога является наличие развитого налогового администрирования вопросов ценообразования на законодательном уровне и практического опыта по его применению.

Если вопросы, связанные с затратами при определении налоговой базы, постоянно находятся в поле зрения, то вопросы, связанные с категориальными аппаратами в области налогообложения, требуют исследования. Теоретические вопросы налогообложения при введении новых налогов в налоговую систему государства требуют глубокого анализа сущности налога как экономической категории. Они должны основываться на исследовании закономерностей расширенного воспроизводства и его отдельных этапов, особенно распределения и перераспределения денежной формы стоимости. В этой связи даже название любого нового налога должно быть выверенным, и в нем должна отражаться экономическая сущность налога. Название налога, взимаемого с доходов

добывающих компаний от добычи углеводородного сырья как «налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья», не соответствует данному требованию. Так, если говорится о каких-либо дополнительных специальных платежах, направленных на изъятие ренты, тогда этим налогом должны облагаться дополнительные доходы от реализации углеводородного сырья, а не выручка, которая является налоговой базой налога на дополнительный доход. Кроме того, при исчислении финансового результата (выручки) при налогообложении необходимо учитывать не только прямые и косвенные расходы, но также учитывать минимальную норму рентабельности добывающих компаний, а также специфические геологические и технологические риски. Таким образом, учитывая экономическую суть данного налога, целесообразно определить новый налог как «налог на прибыль от добычи углеводородного сырья» (НПДУС).

4. В развитие вопросов налогообложения добычи углеводородного сырья необходимо говорить о налоге с прибыли нефтегазовых компаний от добычи углеводородов по фиксированной ставке. В данном налоге предусмотрены особые требования, которые отсутствуют в действующем налоге на прибыль организаций, а именно:

- это касается в первую очередь видов затрат компаний при освоении месторождений, на которых в будущем будет добыча углеводородного сырья;
- обеспечение принципа стабильности элементов, таких как фиксированная ставка налогообложения, которая должна быть неизменной на весь срок добычи углеводородного сырья.

Тем не менее в НПДУС сохраняется механизм налогообложения, который имеется в налоге на прибыль организаций: объект налогообложения – прибыль; фиксированная единая ставка для всех видов углеводородного сырья; наличие норм амортизации как меры стимулирующего характера для осуществления внутренних инвестиций.

По аналогии с НДДУС введение НПДУС требует решения задач, связанных с совершенствованием отдельных вопросов налогообложения, в частности с повышением качества процесса администрирования за внутрикорпоративным

ценообразованием между хозяйствующими субъектами, а также за объемом всех видов затрат при определении налогооблагаемой базы. Несмотря на то, что новые российские правила ценообразования, где заложены финансовые пороги в размере миллиарда рублей, которые используются в рамках подразделений одной компании, позволяют осуществлять контроль за уровнем цен в большинстве категорий подобных сделок, все равно сегодня они требуют совершенствования. Необходимо совершенствовать норму по вопросу о признании сделок контролируруемыми, при варианте, когда продавец или покупатель является плательщиком НДС. Тогда доходы (расходы) в этих случаях учитываются при формировании налоговой базы по НДС. Сделки указанного налогоплательщика подлежат контролю в случае, если его выручка или себестоимость по данным ежегодной бухгалтерской отчетности превышает 60 млн руб. В данном случае сделки признаются контролируемыми, и никакие аргументы не действуют, даже когда это происходит внутри консолидированной группы налогоплательщиков.

В результате принятия данных мер налоговые органы смогут осуществлять контроль цены (рентабельности) в сделках, на основании которых определяется налоговая база по НДС. Установленный порядок по изменению процедуры налогового учета, когда с одновременной подачей декларации по налогу на прибыль от добычи углеводородов будет предоставляться пакет документов с обоснованием применяемой цены (рентабельности), будет способствовать совершенствованию налогового администрирования. В результате текущего контроля при камеральных проверках проверяется соответствие уровня цены в указанных операциях реальному состоянию рассчитанной и указанной в налоговой декларации налоговой базы и сумм налоговых платежей по НДС.

Во-первых, предлагаемые мероприятия связаны не только с совершенствованием администрирования, но и с учетом интересов налогоплательщиков, так как они самостоятельно на основе объективных данных определяют необходимый уровень рентабельности для своих компаний. Все

объективные обстоятельства в конечном итоге оказывают влияние на прибыль добывающих компаний.

Во-вторых, там, где объектом налогообложения является прибыль от добычи углеводородного сырья, процесс налогообложения в большей степени зависит от затрат компаний при освоении месторождений, на которых в будущем будет добыча углеводородного сырья, что может негативно отразиться при расчете и формировании налоговой базы и представлении налоговой декларации от налогоплательщиков в налоговые органы. Поэтому рекомендуется ввести следующие инструменты налогового контроля:

- увеличение срока хранения документов, подтверждающих понесенные расходы, до десяти лет;
- увеличение срока проведения выездных налоговых проверок на 4 месяца (в общем случае с 2 до 6 месяцев).

Так как рентабельность зависит от большого перечня факторов, выражающихся в различном уровне затрат добывающих компаний при освоении месторождений, на которых в будущем будет добыча углеводородного сырья, утвердить законодательно перечень расходов, принимаемых для расчета налогооблагаемой базы.

В качестве элемента предупреждения попыток завышения налогоплательщиками своих расходов необходимо предусмотреть введение показателя, определяющего предельную величину расходов, уменьшающих налоговую базу налогов.

Посредством норм по контролируемым операциям совершенствовать контроль за налогоплательщиками, завышающими свои расходы для уменьшения налоговой базы при трансфертном ценообразовании, так как по завершении налогового периода рост расходов превышает рост доходов, связанных с добычей и реализацией углеводородного сырья. Получение необоснованной налоговой выгоды при уменьшении налоговой базы – негативное явление в мировой практике. Например, в рамках реализации мер по деофшоризации российской

экономики были приняты законы по совершенствованию системы налогообложения контролируемых иностранных компаний.

5. Для того, чтобы использовать дополнительные нормы не только по контролируемым операциям, но и для предотвращения завышения налогоплательщиками своих расходов, необходимо введение специального множителя, который позволяет контролировать критический объем затрат, оказывающий основное влияние на размер налоговой базы, которая рассчитывается с объекта налогообложения при добыче углеводородов.

По мнению В. А. Анищенко, «несложные вычисления для расчета налоговой базы осуществляются по формуле “доходы минус расходы”, где специальный множитель умножается на расходы по добыче углеводородного сырья и формирует предельный размер выпадающих расходов при увеличении объема добычи» [24].

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

где δ – специальный множитель;

P_n – фактическая цена продажи углеводородов, добытых в анализируемом периоде (руб.);

Q_n – объем продажи добытых углеводородов в анализируемом периоде;

Q_{n-1} – объем продажи добытых углеводородов в предыдущем периоде;

C_n – расходы по добыче углеводородов в анализируемом периоде;

C_{n-1} – расходы по добыче углеводородов в предыдущем периоде;

E_n – коэффициент извлечения в анализируемом периоде (т/ тыс. м³);

E_{n-1} – коэффициент извлечения в предыдущем периоде (т/ тыс. м³);

В случае, когда добыча углеводородного сырья не началась, что прежде всего относится к новым месторождениям, значение специального множителя принимается равным единице. Если значение данного специального множителя превышает единицу (т.е. темп роста добычи превысит темп роста эффективности добычи и продажи углеводородов), то для целей расчета налоговой базы расходы нефтегазовой компании учитываются в полной мере.

Если значение специального множителя окажется меньше единицы, затраты нефтегазовой компании уменьшаются на соответствующую величину специального множителя. Соответственно рассчитанный размер затрат используется при определении налоговой базы, значение которой уменьшится и рентабельность компании останется на допустимом уровне. По мнению В. А. Анищенко, «использование специального множителя при вариантах больше или меньше единицы и равное единице позволяет повысить эффективность фискальной политики в нефтегазовой сфере» [24]. Таким образом, корректировка фискальной политики в нефтегазовой сфере может осуществляться в несколько этапов:

1) учет расходов нефтегазовых компаний, уменьшающих налоговую базу по НДС;

2) контроль НДС как с точки зрения соблюдения установленных норм и правил ценообразования, так и с точки зрения взаимозависимости понесенных расходов и показателей разработки месторождения (рост добычи, рост выручки).

В процессе исследования было выявлено, что современное состояние российской системы налогообложения не отвечает потребностям бизнеса в регулировании важных вопросов, связанных с налогообложением добычи и реализации углеводородного сырья.

Во-первых, сохранение и увеличение уровня налоговых поступлений от добычи углеводородного сырья в бюджет на длительный период времени должно осуществляться с учетом развития действующей системы налогообложения добычи углеводородов, которая обеспечивает стабильные высокие поступления в бюджет с учетом особенностей разработки новых месторождений для добычи углеводородного сырья.

Во-вторых, необходимо отрегулировать налоговый механизм добычи углеводородного сырья, так как современные условия, в которых осуществляется добыча углеводородного сырья на месторождениях, расположенных в новых и труднодоступных регионах, характеризуются сложностями определения объекта налогообложения углеводородного сырья.

В частности, это относится к режиму налогообложения финансового результата и прибыли добывающих компаний. Безусловно, такой режим налогообложения имеет как плюсы, так и минусы. Они связаны с рядом сложностей – как с функционированием в рамках действующей налоговой системы, так и с бюджетными потерями от поступлений по этому налогу. Несмотря на то, что в настоящее время в России действуют правила трансфертного ценообразования, соответствующие лучшим мировым практикам, существующая проблема остается (Таблица 8).

Таблица 8 – Элементная база налогов на добычу УС

Элементы	НДПИ	НДДУС	НПДУС
Объект налогообложения	Добытые полезные ископаемые	Дополнительный доход УС на участке недр	Прибыль, полученная налогоплательщиком
Налоговая база	Стоимость или количество полезных ископаемых, добытых в натуральном выражении	Дополнительный доход. Расчетная величина доходов минус расходы	Денежное выражение прибыли от добычи и реализации углеводородов, которое определяется как разница между доходами от реализации добытого углеводородного сырья и операционными и капитальными расходами, связанными с добычей углеводородного сырья
Формула расчета	Объем добычи на ставку	Дополнительный доход с учетом объема добычи	Налогооблагаемая прибыль на ставку
Определение доходов	Не определяется	Доходы определяются расчетным путем	В состав доходов, учитываемых при расчете налоговой базы, включаются доходы, которые определяются исходя из произведения количества и стоимости реализованных углеводородов. Также во избежание ухода от налогообложения при расчете налоговой базы возможно определять «вмененный» доход, возникающий в случаях, когда добытые углеводороды не реализуются, а подлежат переработке на давальческой основе или передаются в рамках подразделений одной компании
Признание расходов	Соответствует порядку определения налоговой базы по налогу на прибыль	По фактическим расходам соответствует порядку определения налоговой базы по налогу на прибыль	Расходы, учитываемые при определении налоговой базы, определяются в порядке, установленном главой 25 НК РФ с учетом следующих особенностей: – учитываются только расходы, непосредственно связанные с реализацией проекта. Прочие расходы, не связанные напрямую с деятельностью по добыче углеводородов, не учитываются при расчете налоговой базы; – расходы на геологоразведочные работы учитываются одновременно вне зависимости от их результата; – в целях равномерного признания расходов, связанных с выводом активов из эксплуатации, восстановлением окружающей среды и т.п., возникающих на завершающей стадии проектов, создается резерв под такие расходы, размер отчислений в который в каждом налоговом периоде будет определяться исходя из прогнозируемой суммы расходов на вывод основных средств из эксплуатации

Продолжение таблицы 8

Признание убытков	Не возникают	Убыток прошлого периода может быть перенесен на текущий период	Убыток прошлого периода может быть перенесен на текущий период
Налоговый период	Календарный месяц	Календарный год. Уплачиваются авансовые платежи по итогам отчетных периодов	Календарный год. Отчетный период: один календарный месяц, два календарных месяца и так далее до конца налогового периода, уплачиваются авансовые платежи по итогам отчетных периодов
Ставки налога	С тонны добытой нефти и с учетом льготы по территориально-му признаку	В процентах от денежного выражения налоговой базы	Значение ставки по НПДУС будет установлено в зависимости от величины накопленной валовой рентабельности затрат: $TR = NPNP + 100\%$, где TR – налоговая ставка НПДУ; NP – показатель накопленной валовой рентабельности затрат

Источник: составлено автором.

Анализ единообразия элементов представленных налогов показал разноплановый характер большего числа элементов; сходство проявляется в основном по отчетному и налоговому периодам.

По нашему мнению, основными направлениями адаптации фискальной политики государства в нефтегазовом секторе в условиях волатильности мировых цен на нефть могут быть следующие:

– для месторождений, имеющих стабильную или пиковую добычу, основу фискальных платежей может составить НДПИ. Причем уточнение и корректировка ставок налога возможны в результате точечной дифференциации по региону, статусу, эксплуатационному периоду и другим индивидуальным факторам, но при использовании вмененной эффективности, размер которой также может настраиваться под конкретные условия деятельности;

– вследствие того, что действующий режим налогообложения не обеспечивает рентабельную разработку участков недр, расположенных в новых и труднодоступных российских месторождениях, для их освоения целесообразно перейти на налогообложение финансового результата от добычи углеводородного сырья. Это нововведение позволит стимулировать осуществление капитальных вложений, которые необходимы для добычи углеводородного сырья на месторождениях, расположенных в новых и труднодоступных российских регионах.

Для оптимизации бюджетно-налогового регулирования предлагаются мероприятия по совершенствованию налогового администрирования:

- введение института предварительного налогового контроля. Такой институт, с одной стороны, поможет налогоплательщику значительно снизить налоговые риски, а также предоставит гарантию в отношениях с налоговым органом. С другой стороны, указанный институт позволит налоговым органам осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов;

- продолжение совершенствования правил налогообложения при трансфертном ценообразовании.

3.3 Разработка рекомендаций по формированию элементов специального налога на экспорт от реализации углеводородов

Как правило, под экспортной пошлиной понимается некоторая доля стоимости продукта, вывозимого за таможенную границу страны, уплачиваемая вывозящей компанией (экспортером) государству производства. В нефтегазовом секторе под экспортной пошлиной понимается та часть стоимости, получаемой нефтяной компанией от вывоза нефти за пределы Российской Федерации, которая уплачивается в пользу федерального бюджета. Для целей исследования экспортная пошлина является одним из инструментов фискальной политики.

То есть, регулируя ставки и порядок взимания экспортной пошлины на нефть, государство пополняет бюджет и может использовать полученные средства для финансирования государственных расходов. В современных условиях наиболее важной с точки зрения формирования доходов бюджета и структуры затрат нефтяных компаний является экспортная пошлина на сырую

нефть. Также государство устанавливает пошлины на различные виды нефтепродуктов (топливо, масла) и дополнительных продуктов (нефтяной кокс). Подробнее порядок и механизм взимания экспортных пошлин представлен в Приложении Г.

В структуре расходов компаний нефтегазового сектора таможенные платежи занимают достаточно весомое место. Например, в течение 2018 г. общий размер таможенных платежей в нефтегазовом секторе составил 1 061 млрд руб. – это около 13% от совокупной выручки компаний рассматриваемого сектора экономики. В частности, таможенные платежи по экспорту ОАО «Татнефть» в 2018 г. достигли 94 млрд руб. – около 11% совокупной выручки.

Однако тут есть одна важная особенность, которая следует из процесса расчета сбора. На каждый следующий месяц ставка пошлины устанавливается в зависимости от средней цены Urals за период с 15 числа предыдущего месяца по 14 число текущего месяца. Например, на ставку экспортной пошлины в декабре оказывают влияние цены нефти с 15 октября по 14 ноября. Подобная схема приводит к образованию эффекта «временного лага».

В будущем влияние экспортной пошлины на результаты нефтяных компаний будет постепенно снижаться, что связано с налоговым маневром. Уже в 2024 г. предполагается обнуление пошлины, а ее место займет возросший НДС. Однако до тех пор данный сбор будет продолжать оказывать существенное влияние на российскую нефтегазовую отрасль, особенно в периоды роста волатильности цен на сырье.

Другим аргументом в пользу перехода на новый режим налогообложения, который будет учитывать доходы от экспорта углеводородного сырья, является то, что в настоящее время для большинства добывающих компаний существуют территориальные льготы. Как уже упоминалось ранее, в отношении нефти, добытой на этой категории месторождений, действует пониженная ставка таможенной пошлины.

Очень важным для бюджета, но усиливающим налоговую нагрузку на налогоплательщиков, добывающих углеводородное сырье, которое

экспортируется, являются экспортные таможенные пошлины. Налоговые преференции в отношении данных платежей также предусмотрены в виде льготных ставок.

Налоговое и таможенное законодательство России в отношении фискальных систем экспорта углеводородных ресурсов носит достаточно либеральный характер, что выражается в предоставлении вывозных таможенных пошлин, которые предусмотрены законодательством. На рисунке 23 представлены возможные виды вывозных таможенных пошлин.

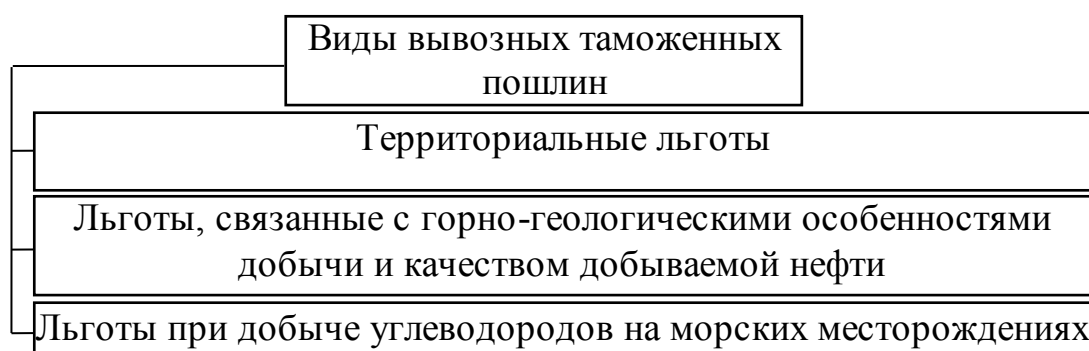


Рисунок 23 – Виды экспортных таможенных пошлин

Источник: составлено автором.

Преференции в отношении указанных видов вывозных пошлин применяются для экспортируемого углеводородного сырья, добыча которого осуществляется на месторождениях в Тюменском регионе страны (Ненецком и Ямало-Ненецком автономных округах), Восточно-Сибирском регионе; сюда также надо включить и добычу с морского шельфа. На добытое углеводородное сырье в данном регионе, в соответствии с российским законодательством, компании имеют возможность снижать ставки экспортной таможенной пошлины (*Сэмп*):

$$Сэмп = (Ц - 182,5) \cdot K - 56,57 - Ц \cdot 0,14, \quad (7)$$

где $Ц$ – средняя за период стоимость российской нефти марки Urals;

K – поправочный коэффициент (2015 г. – 42%, 2016 г. – 36%; 2017 г. – 30%).

Произведенные расчеты по данному коэффициенту показывают, что при ценах на углеводороды в размере 100 долл. США за баррель льготная ставка таможенной пошлины для углеводородов, которые добываются в указанных регионах, будет составлять около 6% от стандартной ставки пошлины. Проанализировав представленный уровень цен на графике, можно сделать вывод, что при определенном уровне цен на углеводородное сырье, где начинает действовать льготная ставка пошлины при добыче углеводородного сырья, налог на добычу компаний, работающих на указанных месторождениях, не взимается (Рисунок 24).

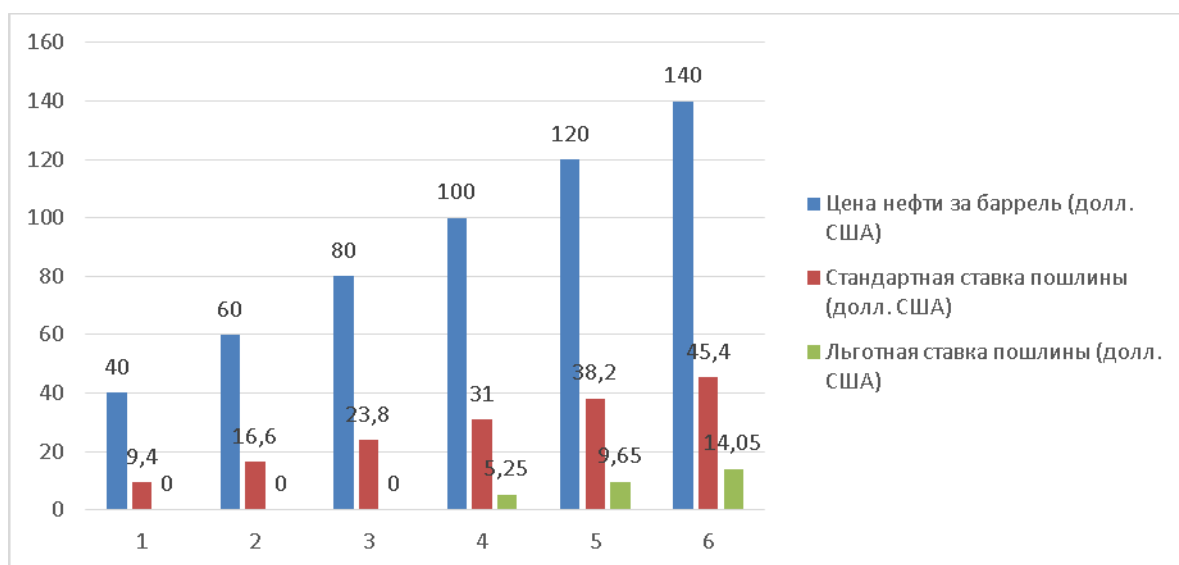


Рисунок 24 – Льготные ставки таможенных пошлин (долл. США) и уровень мировых цен на нефть

Источник: составлено автором на основе⁸.

Предлагается новый режим налогообложения на реализацию углеводородного сырья на экспорт (далее – НРУЭ), который основан на объемах реализации углеводородного сырья за пределами России. Для целей исследования под реализацией углеводородного сырья за пределами России понимаются:

⁸ Федеральный Закон РФ от 21.05.1993 N5003-1 «О таможенном тарифе» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&dst=1000000001&n=1995&req=doc#036083916546852834> (дата обращения: 15.09.2019).

1) вывоз товаров с территории Российской Федерации, осуществляемый в таможенной процедуре экспорта в соответствии с таможенным законодательством Евразийского экономического союза и (или) таможенным законодательством Российской Федерации;

2) вывоз товаров с территории Российской Федерации на территорию другого государства – члена Евразийского экономического союза;

3) реализация на территории другого государства – члена Евразийского экономического союза продуктов переработки давальческого сырья, ранее вывезенного с территории Российской Федерации на территорию государства – члена Евразийского экономического союза для переработки.

Таблица 9 – Элементная база налога на экспорт углеводородного сырья

Элемент налогообложения	Краткая характеристика
Налогоплательщик	Физическое или юридическое лицо, реализующее на экспорт сырую нефть и нефтепродукты сырые
Объект налогообложения	Объем нефти сырой и нефтепродуктов сырых, реализуемых на экспорт
Налоговая база (НРУС)	Стоимость экспортируемых нефти сырой и нефтепродуктов сырых, исчисленная исходя из фактически реализуемого на экспорт объема нефти сырой и нефтепродуктов сырых и мировой цены
Налоговая ставка (НРУС)	До 40 долларов США за баррель – 0
	До 50 долларов США за баррель – 7
	До 60 долларов США за баррель – 11
	До 70 долларов США за баррель – 14
	До 80 долларов США за баррель – 16
	До 90 долларов США за баррель – 17
	До 100 долларов США за баррель – 19
	До 110 долларов США за баррель – 21
Налоговый период	Календарный квартал. Если даты оформления временной и полной таможенных деклараций на товары приходятся на разные налоговые периоды, то обязательства по уплате налога на экспорт возникают в налоговом периоде, на который приходится период времени, указанный во временной и полной декларациях на товары, в течение которого осуществляется поставка нефти сырой и нефтепродуктов сырых в рамках таможенной процедуры экспорта в соответствии с таможенным законодательством Евразийского экономического союза и (или) таможенным законодательством Российской Федерации

Источник: расчеты автора.

Для определения мировой цены сырой нефти для исчисления налога на реализацию углеводородного сырья на экспорт перевод единиц измерения из барреля в метрическую тонну осуществляется на основе средневзвешенного коэффициента баррелизации по следующей формуле:

$$K_{\text{барр.ср.}} = (V_1 \cdot K_{\text{барр.1}} + V_2 \cdot K_{\text{барр.2}} + V_n \cdot K_{\text{барр.n}}) / V_{\text{общ.реализации}}, \quad (8)$$

где $K_{\text{барр.ср.}}$ – средневзвешенный коэффициент баррелизации, рассчитываемый с точностью до четырех знаков после запятой;

$V_1, V_2, \dots, V_n$ – объемы каждой партии нефти сырой и нефтепродуктов сырых, реализуемых на экспорт за налоговый период;

$K_{\text{барр.1}}, K_{\text{барр.2}}, \dots, K_{\text{барр.n}}$ – коэффициенты баррелизации, указанные в паспорте качества по каждой соответствующей партии, оформленной на основании данных прибора учета пункта сдачи и приема нефти сырой и нефтепродуктов сырых транспортной организации в начале экспортного маршрута на территории Российской Федерации;

n – количество партий, реализованных на экспорт нефти сырой и нефтепродуктов сырых в налоговом периоде;

$V_{\text{общ.реализации}}$ – общий объем реализации на экспорт нефти сырой и нефтепродуктов сырых за налоговый период.

Рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата за налоговый период определяется по формуле:

$$S = (P + P_1 + \dots + P_n) : n^9, \quad (9)$$

где S – рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата за налоговый период;

P_n – ежедневная среднеарифметическая рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата в дни публикации таких котировок в течение налогового периода;

⁹ Информация по котировкам цен сырой нефти сортов Urals Med и Brent Dtd из источника Platts Crude Oil Marketwire компании McGraw-Hill Companies Ink.

n – количество дней публикации таких котировок в течение налогового периода.

Ежедневная среднеарифметическая рыночная цена реализуемой сырой нефти, газового конденсата определяется по формуле:

$$P = (C_1 + C_2) : 2, \quad (10)$$

где P – ежедневная среднеарифметическая рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата;

C_1 – ежедневная среднеарифметическая рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата на момент открытия биржи;

C_2 – ежедневная среднеарифметическая рыночная цена реализуемых сырой нефти, газового конденсата на момент закрытия биржи.

C_1 и C_2 определяются по следующим формулам:

$$C_1 = (C_{\text{ю.с.1}} + C_{\text{д.б.1}}) : 2 \quad (11)$$

$$C_2 = (C_{\text{ю.с.2}} + C_{\text{д.б.2}}) : 2,$$

где $C_{\text{ю.с.1}}$ – котировка Urals Med на момент открытия биржи;

$C_{\text{ю.с.2}}$ – котировка Urals Med на момент закрытия биржи;

$C_{\text{д.б.1}}$ – котировка Brent Dtd на момент открытия биржи;

$C_{\text{д.б.2}}$ – котировка Brent Dtd на момент закрытия биржи.

Для анализа последствий введения в российскую налоговую систему предлагаемого налога на экспорт углеводородного сырья смоделируем налогообложение в рамках современной системы налогообложения и предлагаемого варианта налогообложения экспорта углеводородного сырья. Для оценки фискального эффекта разработана модель существующей экспортируемой таможенной пошлины и предлагаемого налога на экспорт углеводородного сырья. Начальные значения параметров модели налога на экспорт углеводородного сырья в соответствии с предлагаемой схемой представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Данные для моделирования

Параметр модели	Значение
Период экспорта	2010–2119 гг.
Цена нефти за 1 баррель	За указанный период долл. США
Цена экспортируемой нефти за 1 т	долл. США
Экспортная пошлина на нефть за 1 т	долл. США
Цена экспортируемой нефти за 1 т	в рублях (без учета пошлины)
Внутренняя цена нефти за 1 т	в рублях
Ставка экспортной пошлины	0–60%
Ставка налога на экспорт УС	60%
Коэффициенты по переводу баррелей в т	Таблица коэффициентов перевода

Источник: составлено автором.

Расчет различных вариантов фискальных платежей в зависимости от выбранного варианта фискальной политики представлен в Приложении Г. В процессе моделирования период разработки месторождения принят длительностью 10 лет и разделен на следующие периоды:

- период до 2024 г. – фискальные платежи осуществляются по существующему режиму;
- период после 2024 г. – фискальные платежи осуществляются по новому режиму.

Результаты сравнения объемов платежей при существующем и предлагаемом режимах приведены на рисунке Г.2 в приложении Г. Из примера видно, что при использовании НЭУС сумма налоговых поступлений по сравнению с таможенной пошлиной остается неизменной с сохранением существующей налоговой нагрузки на нефтяной сектор.

При этом в последующие периоды, в которых действует НЭУС, в случае роста добычи углеводородного сырья формируются большие фискальные поступления. Суммируя итоговые результаты применения предлагаемого режима налогообложения, можно сделать вывод, что обложение экспорта углеводородного сырья при помощи НЭУС генерирует больший общий размер фискальных платежей, но меньше зависит от эффективности деятельности нефтегазовой компании.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании полученных результатов диссертационного исследования можно сформулировать следующие выводы и предложения.

1. Фискальная политика сочетает в себе набор самых разнообразных инструментов финансирования, налогообложения, бюджетирования. Фискальная политика определяет наиболее важные свойства системы государственного регулирования национальной экономики. Решать такие макроэкономические проблемы, как стабилизация общего уровня цен, снижение уровня безработицы, стимулирование темпов экономического роста, руководству страны позволяет фискальное регулирование экономики. Однако при разработке принципов фискальной политики государство должно учитывать все варианты развития экономической ситуации [17].

В условиях современной рыночной экономики фискальная политика выступает одним из инструментов системы государственного регулирования. В диссертационном исследовании подчеркнуто, что наиболее актуальным является изучение механизма фискальной политики и инструментов, которые позволяют поднять результативность фискальной политики. По нашему мнению, механизм фискальной политики заключается в формировании и распределении бюджетных средств, сбалансированности бюджета, а также в обеспечении социально-экономической стабильности.

2. Специфичность реализации фискальной политики государства на современном этапе развития экономических отношений определена действующей системой налоговых инструментов [33]. В работе отмечено, что основными инструментами фискальной политики являются принципы формирования, механизм расчета базы, размеры ставки и порядок уплаты фискальных платежей. Исследование механизма и инструментов фискальной политики государства дало возможность определить характерные признаки осуществления фискальной политики государства в период современных экономических преобразований.

При формировании бюджета налоговые доходы в значительной степени зависят от внешнеторговой ценовой ситуации. Принято разделять налоговые доходы, которые вызваны исключительно изменениями такой ситуации, и налоговые доходы, которые более устойчивы к ней. В данном случае необходимо отделять конъюнктурную и структурную компоненты налоговой нагрузки.

3. В настоящее время торговля углеводородами в экономической практике стала предметом спекулятивных операций в широких масштабах. Возрастание волатильности нефти за последние 25 лет, с одной стороны, сопровождается инфляцией и усиливает ее рост, однако, с другой – способствует значительному увеличению инвестиций, которые призваны поддержать объемы добычи нефти. Если бы колебания цен не были такими резкими, смягчить эти негативные факторы вполне возможно.

4. Приоритеты при осуществлении налоговой политики государством направлены на достижение требуемых результатов в сфере экономики. Среди инструментария, который использует государство для стимулирования развития природопользования, важное место принадлежит налогам. В частности, экономические цели заключаются в повышении уровня развития реального сектора, стимулировании хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов в сфере природопользования, сглаживании острых проблем, возникающих при добыче и реализации углеводородного сырья.

Повышение доходов государства было и остается главной целью фискальной политики в существующих социально-экономических условиях. Поэтому на каждом новом этапе развития необходимо взвешенно подходить к вопросам реформирования системы налогообложения, которая обеспечивает коммуникационный эффект развитию экономики недропользования. В этой связи поддержка реального сектора экономики находится в центре внимания, поскольку именно реальный сектор является тем объектом трансформации экономики, который изменяет рыночную обстановку и видоизменяется в связи с изменениями внешней среды с наименьшими затратами.

5. Для обеспечения эффективного налогообложения следует учитывать влияние на величину налоговой базы различных обстоятельств. Величина налоговой базы зависит от выручки от реализации углеводородного сырья, величины рентабельности компаний, занимающихся добычей углеводородного сырья.

Поэтому необходимо принимать во внимание уровень рентабельности, что достигается путем применения понижающего коэффициента, отражающего минимальный уровень рентабельности. В современной российской системе налогообложения законодательными нормами не урегулированы вопросы в отношении механизма обеспечения минимального уровня рентабельности компаний, занимающихся добычей углеводородного сырья.

Налогоплательщики, которые в соответствии с нормами Налогового Кодекса Российской Федерации обязаны уплачивать налог на добычу полезных ископаемых, не могут воспользоваться налоговой льготой в виде установления порогового необлагаемого минимума; данный механизм в этом налоге отсутствует. В связи с этим обстоятельством введение коэффициента, учитывающего минимальный уровень рентабельности добывающих компаний, может существенно ослабить налоговую нагрузку на них.

6. В настоящее время существующий режим налогообложения добывающей отрасли углеводородного сырья в России не является эффективным с точки зрения распределения налоговой нагрузки на новых месторождениях, так как субъекты сталкиваются с обременительными налоговыми обязательствами в начале добычи углеводородного сырья, так как это происходит без учета уровня рентабельности в начале добычи. Вместе с тем в результате произошедших изменений в виде установления нового налога на дополнительный доход при добыче нефти существуют предпосылки для установления эффективной системы налогообложения, не только обеспечивающей максимальный учет условий разработки месторождений углеводородного сырья, но и учитывающей волатильность нефтяных цен.

7. В настоящее время существующий режим налогообложения добывающей отрасли углеводородного сырья в России имеет положительный потенциал и обеспечивает реализацию фискальной функции существующего режима налогообложения. Поэтому целесообразно сохранить существующий режим налогообложения добывающей отрасли углеводородного сырья в России, основанный на НДС для месторождений, добыча на которых осуществляется успешно, с целью сохранения и роста фискальных поступлений от отрасли. Также целесообразно применение компенсирующих мер посредством дифференциации налоговых ставок для хозяйствующих субъектов, находящихся на специальных налоговых режимах, таких как система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. В этой связи, учитывая, что действующий налог на добычу полезных ископаемых не учитывает рентабельность проекта, для обеспечения дифференцированного налогообложения новых месторождений и месторождений, расположенных в труднодоступных регионах, необходимо осуществлять альтернативную замену данному налогу. В качестве такой замены целесообразно рассматривать налог, основанный на налогообложении прибыли от добычи углеводородов.

7. Возможный вариант налогообложения прибыли нефтегазовых компаний состоит в установлении налога на прибыль от добычи углеводородного сырья (НПДУС). Для адаптации фискальной политики реализации предлагаются мероприятия:

– введение института предварительного налогового контроля. Такой институт, с одной стороны, поможет налогоплательщику значительно снизить налоговые риски, а также предоставит гарантию в отношениях с налоговым органом. С другой стороны, указанный институт позволит налоговым органам осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов;

— продолжение совершенствования правил налогообложения при трансфертном ценообразовании. За три года действия правил налогообложения при трансфертном ценообразовании практика их применения свидетельствует о необходимости совершенствования налогового контроля использования трансфертных цен.

Таким образом, в проведенном исследовании раскрыто значение налогового потенциала добывающей отрасли углеводородного сырья в России, обобщен и проанализирован опыт налогообложения добычи углеводородного сырья. На основании проведенных исследований можно сделать вывод, что при соблюдении баланса в процессе использования имеющихся у государства фискальных инструментов может быть достигнут долгосрочный экономический эффект устойчивого развития даже в условиях волатильности мировых цен на нефть.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

НДДУС – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья,

НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых,

НДС – налог на добавленную стоимость,

НПДУС – налог прибыли компаний от добычи углеводородного сырья по фиксированной ставке,

НРУЭ – налог на реализацию углеводородного сырья на экспорт,

ТРИЗ – трудно извлекаемые запасы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [принят Государственной Думой 17 июля 1998 г.]: офиц. текст по состоянию на 1 февраля 2016 г. / М-во юстиции Рос. Федерации. – М. : Кнорус, 2016. – 320 с.

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации, часть первая от 30 ноября 1994 г. в ред. Федерального закона № 354-ФЗ от 03 июля 2016 г. [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 20.08.2019).

3. Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992 № 2395-1 (последняя редакция). [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343/ (дата обращения: 27.08.2019).

4. Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2017 г. (предварительные итоги) [Электронный ресурс] / Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/03/main/Ipolnenie_federalnogo_budzheta.pdf (дата обращения: 23.09.2019).

5. Конституция Российской Федерации (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках Конституции РФ от 30.12.2008 № 7 ФКЗ, 05.02.2014 № 2 ФКЗ от 21.07.2014 № 11 ФКЗ) [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 15.09.2019).

6. Налоговый Кодекс РФ, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ с изменениями и дополнениями от 7 марта 2017 г. [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 20.08.2019).

7. Налоговый кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kgd.gov.kz/sites/default/files/npa/Kodeks/nk_rk_2015.pdf (дата обращения: 25.09.2019).

8. Налоговый кодекс Республики Таджикистан (в редакции Законов РТ от 17.09.2012 № 901, от 28.12.2013 № 1045, от 28.12.2013 № 1046, от 18.03.2015 № 1188) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://online.zakon.kz> (дата обращения: 15.08.2019).

9. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 г. и на плановый период 2018 и 2019 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://m.minfin.ru/ru/document/?id_38=116206-osnovnye_napravleniya_nalogovoi_politiki_na_2017_god_i_planovyi_period_2018_i_2019_godov (дата обращения: 20.11.2018).

10. Отчет по форме 1-НОМ на 01.01.2015 [Электронный ресурс] / Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4789133/ (дата обращения: 06.09.2019).

11. Постановление Правительства РФ от 26.02.2013 № 154 «О порядке мониторинга цен на отдельные виды товаров, выработанных из нефти, и о признании утратившим силу пункта 2 постановления Правительства Российской Федерации от 27 декабря 2010 г. № 1155» (вместе с «Правилами мониторинга цен на отдельные виды товаров, выработанных из нефти») [Электронный ресурс] / Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142850/ (дата обращения: 24.11.2019).

12. Постановление Правительства РФ от 26.09.2013 № 846 (ред. от 22.11.2016) «О порядке подготовки предложений о применении особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую, указанных в подпунктах 2 или 3 пункта 5 статьи 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе», и проведения мониторинга обоснованности их применения» (вместе с «Правилами подготовки предложений о применении

особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую, указанных в подпунктах 2 или 3 пункта 5 статьи 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе», и проведения мониторинга обоснованности их применения») [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152547/ (дата обращения: 06.09.2019).

13. Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год» [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 10.06.2018).

14. Пояснительная записка «К проекту федерального закона «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=176750&dst=0&hash=0#01300983365256052> (дата обращения: 20.08.2019).

15. «Таможенный кодекс Таможенного союза» (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17) [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/ (дата обращения: 15.09.2019).

16. Федеральный Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&dst=1000000001&n=1995&req=doc#036083916546852834> (дата обращения: 15.09.2019).

17. Федеральный закон от 26.04.2007 № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством РФ отдельных законодательных актов РФ» [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/2197.html/> (дата обращения: 15.09.2019).

18. Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.11.2014 № 366-ФЗ [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171242/ (дата обращения: 19.10.2019).

19. Федеральный закон «Отчет об использовании федерального бюджета за 2017 г.» от 11.10.2018 № 354-ФЗ [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/55298.html/> (дата обращения: 15.09.2019).

20. Федеральная закон «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов» от 29.11.2018 № 459-ФЗ [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_312362/ (дата обращения: 15.09.2019).

21. Авдеева, Д. Комментарии о государстве и бизнесе / Д. Авдеева, Н. Акиндинова, Е. Балашова и соавт. – М. : Институт «Центр развития», НИУ «Высшая школа экономики», 2017. – 140 с.

22. Актионова, А. А. Гибкость фискальной политики в условиях циклического развития экономики / А. А. Актионова // Финансы и кредит. – 2017. – № 3. [Электронный ресурс] / КиберЛенинка. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/gibkost-fiskalnoy-politiki-v-usloviyah-tsiklicheskogo-razvitiya-ekonomiki> (дата обращения: 20.08.2019).

23. Алиев, Б. Х. Стратегические ориентиры совершенствования налоговой системы России / Б. Х. Алиев // Финансы и кредит. – 2017. – № 42. – С. 42–47.

24. Анищенко, В. А. Развитие системы налогообложения добычи и реализации углеводородного сырья в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Анищенко Василий Арнольдович. – М., 2016. – 210 с.

25. Ахлатян, З. С. Влияние стран ОПЕК на мировом нефтяном рынке в современных условиях [Электронный ресурс] / З. С. Ахлатян // Молодой ученый. – 2017. – № 7. – С. 210–216. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/141/39717/> (дата обращения: 03.06.2019).

26. Баландина, А. С. Анализ применения налоговых стимулов / А. С. Баландина // Вестник. Экономика. – 2017. – № 1 (21). – С. 35–48.
27. Балеева, О. Н. Механизмы реализации фискальной политики на субфедеральном уровне / О. Н. Балеева // Актуальные проблемы экономики и права. – 2015. – № 2. – С. 54–59.
28. Белов, Ю. П. Рентный механизм дифференциации налогообложения в недропользовании / Ю. П. Белов, Ю. Н. Макаркин // Минеральные ресурсы России. – 2005. – № 1. – С. 53–58.
29. Бобылев, Ю. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики / Ю. Бобылев, М. Турунцева. – М. : ИЭП им. Е. Т. Гайдара, 2010. – 200 с.
30. Борисов, Е. Ф. Экономическая теория : учебник / Е. Ф. Борисов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2015. – 399 с.
31. Братцев, В. И. Государственное регулирование сельскохозяйственного производства с использованием системы налогообложения / В. И. Братцев. – М. : ГНУ ВНИИЭСХ, 2013.
32. Бункина, М. К. Макроэкономика : учебник / М. К. Бункина, А. М. Семёнов, В. А. Семёнов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М., 2018. – 512 с.
33. Бушуев, В. В. Цены на нефть: анализ, тенденции, прогноз / В. В. Бушуев, А. А. Конопляник, Я. М. Миркин и др. – М. : ИД «Энергия», 2016. – 344 с.
34. Внешнеэкономическая деятельность [Электронный ресурс] / Центральный банк РФ: официальный сайт. – Режим доступа: www.cbr.ru (дата обращения: 27.08.2019).
35. Волатильность цен на нефть остается фактором риска для экономики РФ [Электронный ресурс] / InvestFuture. – Режим доступа: <https://investfuture.ru/articles/id/volatilnost-cen-na-neft-ostaetsya-faktorom-riska-dlya-ekonomiki-rf> (дата обращения 10.06.2018).
36. Высоцкий, В. И. Нефтегазовая промышленность мира. Справочно-информационный обзор / В. И. Высоцкий, С. Л. Фельдман. – ОАО «Вниизарубежнефтегаз», 2014. – 98 с.

37. Гираев, В. К. Налогово-долговые стратегии фискального регулирования транзитивной экономики / В. К. Гираев // Финансы: теория и практика. – 2018. – Т. 22. – № 1. – С. 92–103.

38. Горбунова, Е. Н. Особенности существующей системы налогообложения в нефтяной промышленности России и перспективы ее совершенствования / Е. Н. Горбунова // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 10. – С. 107–115.

39. Графики инфляции в России по годам [Электронный ресурс] / Стат. бюро. – Режим доступа: <https://www.statbureau.org/ru/russia/inflation-charts-yearly> (дата обращения: 20.08.2019).

40. Грошев, А. Р. Государственное регулирование попутных газов / А. Р. Грошев, Р. Г. Никитин, Ю. И. Реутов // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2018. – № 1. – С. 30–34.

41. Давыдов, И. П. Формирование модели рентного налогообложения нефтедобычи в России : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Давыдов Илья Павлович. – Екатеринбург, 2010. – 24 с.

42. Динамика реального располагаемого дохода в России по годам [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/ (дата обращения: 09.09.2019).

43. Дунаевский, И. Масштабная налоговая реформа в США вышла на финишную прямую [Электронный ресурс] / И. Дунаевский / Российская газета. – Режим доступа: <https://rg.ru/2017/12/20/masshtabnaia-nalogovaia-reforma-v-ssha-vyshla-na-finishnuiu-priamuiu.html> (дата обращения: 20.08.2019).

44. Ежов, С. С. Регулирование экономических отношений между государством и пользователем недр в добыче нефти : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / Ежов Сергей Сергеевич. Тюмень, 2007. – 39 с.

45. Елищур, М. Фактор социальной справедливости в фискальной политике / М. Елищур // Вестник Института экономики Российской академии наук. – 2016. – № 3. – С. 205–211.

46. Зарипов, В. М. Правовые инструменты повышения эффективности налоговых льгот / В. М. Зарипов // Закон. – 2016. – № 2. – С. 102–109.
47. Захарова, Д. Вклад стран БРИКС в глобальный рост / Д. Захарова, Ш. Гаст // Вестник международных организаций. – 2012. – № 3 (38). – С. 209–236.
48. Институциональные преобразования в экономике [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа: <https://www.gks.ru/folder/14036> (дата обращения: 28.07.2019).
49. Итоги работы Минэнерго России и основные результаты функционирования ТЭК в 2016 году [Электронный ресурс] / Министерство энергетики: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.minenergo.gov.ru/upload/iblock/36e/prezentatsiya-itogovoy-kollegii.pdf> (дата обращения: 26.10.2019).
50. Казакова, М. В. Структурная и конъюнктурная составляющие темпов экономического роста Российской Федерации: автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.05 / Казакова Мария Владимировна. – М., 2009. – 14 с.
51. Калинина, И. Л. Формирование и реализация эффективной фискальной политики, стимулирующей экономический рост : автореф. дис.... канд. экон. наук: 08.00.05 / Калинина Ирина Львовна. – М., 2015. – 23 с.
52. Картовенко, И. В. Налоговые регуляторы нефтяного сектора в современной экономике: автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.05 / Картовенко Ирина Валерьевна. – М., 2016. – 24 с.
53. Каширина, М. В. Определение налоговой нагрузки на нефтедобывающие организации: теоретический аспект / М. В. Каширина // Экономика. Предпринимательство. Окружающая среда. (ЭПОС) – 2016. – № 3. – С. 25–31.
54. Каширина, М. В. Особенности налогообложения при добыче углеводородов. Актуальные проблемы развития налоговой системы России в первом десятилетии XXI века: монография / М. В. Каширина; под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Финансовый университет, 2016.– 316 с.
55. Колмогорова, Ю. В. Фискальная политика как способ государственного регулирования экономики / Ю. В. Колмогорова, П. К. Глоба, Д. Ф. Исламутдинова // Научное и образовательное пространство: перспективы развития : материалы

Международ. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 29 ноября 2015 г.) / редкол.: О. Н. Широков и др. – Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2015. – С. 242–244.

56. Конопляник, А. А. Американская «сланцевая революция»: последствия неотвратимы / А. А. Конопляник // ЭКО. – 2016. – № 5. – С. 111–126.

57. Конопляник, А. А. «Ножницы Кудрина», «серп Силуанова», что дальше? Часть 1 / А. А. Конопляник // Нефть России. – 2015. – № 10. – С. 18–24.

58. Крылов, Т. Освоение российского шельфа: государство и нефтяные компании, объединяйте усилия! [Электронный ресурс] / Oil&GasEurasia. – Режим доступа: <http://www.oilandgaseurasia.ru/articles/p/141/article/1503/> (дата обращения: 15.11.2017).

59. Кудрин, А. Стимулирующая денежно-кредитная политика: мифы и реальность / А. Кудрин, Е. Горюнов, П. Трунин // Вопросы экономики. – 2017. – № 5. – С. 5–28.

60. Львова, О. А. Баланс интересов государства и бизнеса в современных системах налогообложения нефтяного сектора // Государственное управление. Электронный вестник. – 2015. – № 50. – С. 65–66.

61. Минаков, А. Р. Методология управления бюджетно-налоговой системой России в условиях изменения макроэкономической среды : автореф. дис....д-ра экон. наук: 08.00.10 / Минаков Андрей Владимирович. – М., 2016. – 52 с.

62. Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/> (дата обращения: 22.08.2019).

63. Министерство экономического развития Российской Федерации: официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://economy.gov.ru/> (дата обращения: 22.08.2019).

64. Моисеенко, И. А. Бюджетно-налоговая составляющая социально-экономической стабилизации / И. А. Моисеенко, И. Ю. Жидкова // Terra Economicus. – 2017. – Т. 9. – №2-3. – С. 36–38.

65. Найденова, Т. А. Налоговые льготы и их роль в социально-экономическом развитии / Т. А. Найденова, И. Н. Швецова // Наука и мир. – 2017. – № 6. – С. 15–24.

66. Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России. Обзор мировых энергетических рынков: рынок нефти [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nifi.ru/> (дата обращения: 27.08.2019).

67. О ключевых направлениях политики в энергетическом секторе. Обзор основных предложений в связи с подготовкой проекта Энергетической стратегии России на период до 2035 года / Российский союз промышленников и предпринимателей. – М., 2015. – 34 с.

68. Официальный Интернет-ресурс Министерства финансов Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=ROLES://portal_content/mf/kz.ecc.roles/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonym_budgeting/budgeting/analytics_fldr) (дата обращения: 06.09.2019).

69. Палювина, А. С. Современные проблемы развития налогообложения нефтяного сектора в России / А. С. Палювина, М. В. Каширина // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 2. – С. 170–178.

70. Пансков, В. Г. Налоговые льготы: целесообразность и эффективность / В. Г. Пансков // Финансы. – 2015. – № 10. – С. 38–39.

71. Пансков, В. Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 5. – С. 130–138.

72. Панчева, В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Панчева Валерия Сергеевна. – М., 2015. – 126 с.

73. Парыгина, В. А. Бюджетная система России / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – М. : Эксмо, 2016. – 752 с.

74. Ростовцев, В. В. Бюджетно-налоговая политика Российской Федерации : автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.10 / Ростовцев Вячеслав Вячеславович. – Ростов н/Д., 2016. – 24 с.

75. Рукина, С. Н. Совершенствование косвенного налогообложения в Российской Федерации / С. Н. Рукина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. – № 6. – С. 42–49.

76. Семенова, Н. Н. Особенности налогообложения доходов физических лиц в странах Европейского Союза [Электронный ресурс] / Н. Н. Семенова, Г. В. Морозова // Вектор экономики. – 2016. – № 5 (5). – Режим доступа: http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2016/5/Taxes/Semenova_Morozova.pdf (дата обращения: 10.06.2018).

77. Статистика и аналитика [Электронный ресурс] / Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 21.08.19).

78. Степень износа основных фондов в Российской Федерации, по видам экономической деятельности по полному кругу организаций, на конец года [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа: https://www.gks.ru/free_doc/new_site/effect/macr8.htm (дата обращения: 20.08.2019).

79. Структура доходов Федерального Бюджета РФ по годам [Электронный ресурс] / Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт. – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/statistics/fedbud/> (дата обращения: 24.08.2019).

80. Тамбовцев, В. Об экономическом росте и размерах государства / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2015. – № 6. – С. 119–125.

81. Темпы роста ВВП России, % [Электронный ресурс] / EREPORT.RU. Мировая экономика. – Режим доступа: <http://www.ereport.ru/stat.php?razdel=country&count=russia&table=ggecia> (дата обращения: 26.08.2019).

82. Тухтаев, Т. М. Сочетание фискальных и стимулирующих функций налоговой системы в обеспечении финансово-экономической безопасности / Т. М. Тухтаев // Вестник Российского государственного университета права, бизнеса и политики. Серия гуманитарных наук. – 2012. – № 3. – С. 136–146.

83. Федоренко, К. П. Роль и место вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и нефтепродукты в доходах федерального бюджета России /

К. П. Федоренко // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 12. – С. 71–89.

84. Филатов, В. И. Импортзамещение и формирование новой модели экономического роста российской экономики / В. И. Филатов // Вестник Института экономики РАН. – 2015. – №2. – С. 76–86.

85. Фискальная политика: краткий курс лекций для студентов 3 курса направления подготовки 38.03.01 Экономика / сост. О. К. Котар. – Саратов: ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ», 2016. – 125 с.

86. Хайрутдинов, И. А. Фундаментальные факторы снижения цен на нефть / И. А. Хайрутдинов, О. И. Шалина // Бюллетень науки и практики. – 2016. – № 4. – С. 367–372.

87. Черник, Д. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум / Д. Г. Черник. – 2-изд., доп. и перераб. – М. : Юрайт, 2016. – 495 с.

88. Чернова, С. А. Бюджетно-налоговая политика региона как фактор социально-экономического развития территорий / С. А. Чернова, Л. А. Аджиева // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 42. – С. 58–64.

89. Шароян, С. Bank of America рассчитал сценарий с долларом по 210 руб. [Электронный ресурс] / С. Шароян, Е. Метелица / РБК. – Режим доступа: <http://www.rbc.ru/finances/19/01/2016/569e6d4c9a7947427aacad61> (дата обращения: 21.08.2019).

90. Экспорт котировок на нефть сорта Brent [Электронный ресурс] / Финам. – Режим доступа: <http://www.finam.ru/profile/tovary/brent/export/> (дата обращения: 15.09.2019).

91. Юдаева, К. В. О возможностях, целях и механизмах денежно-кредитной политики в текущей ситуации / К. В. Юдаева // Вопросы экономики. – 2017. – № 9. – С. 4–12.

92. Baunsgaard, Th. A Primer on Mineral Taxation / Th. Baunsgaard. – Washington : IMF, 2001. – 33с.

93. BP Statistical Review of World Energy 2019 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.bp.com/content/dam/bp/businesssites/en/global/>

corporate/pdfs/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2019-full-report.pdf (дата обращения: 20.08.2019).

94. Brennan, G. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution / G. Brennan, J. Buchanan. – Indianapolis : Liberty Fund, 2000. – 254 p.

95. Clarida, R. The Science of Monetary Policy: A New Keynesian Perspective / R. Clarida, J. Gali, M. Gertler // Journal of Economic Literature. – 2016. – N 37 (4). – P. 1661–1707.

96. Cole, C. L. Microeconomics: A Contemporary Approach / C. L. Cole; Ed. W. J. Baumol. – N.Y.- etc. : Harcourt Brace Jovanovich, 1973. – 10 с.

97. Corruption Perceptions Index 2016 [Электронный ресурс] / Transparency International. – Режим доступа: [http:// www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016](http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016) (дата обращения: 20.08.2019).

98. Daniel, P. The Taxation of Petroleum and Minerals / P. Daniel. – Routledge, 2010. – 119 с.

99. Global Oil and Gas Tax Guide 2016. [Электронный ресурс] / EY.com. – Режим доступа: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-Global-oil-and-gas-tax-guide/\\$FILE/EY-2016-Global-oil-and-gas-tax-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-Global-oil-and-gas-tax-guide/$FILE/EY-2016-Global-oil-and-gas-tax-guide.pdf) (дата обращения: 12.11.2018).

100. Norwegian Petroleum Directorate [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.npd.no/en/facts/publications/> (дата обращения: 20.08.2019).

101. Taxation along the Oil and Gas Supply Chain: International Pricing Mechanisms for Oil and Gas. – Brussels : Energy Charter Secretariat, 2008. – 103 с.

102. Tordo, S. Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues / S. Tordo. – Washington : The World Bank, 2007. – 74 с.

Приложение А

**Классификация факторов, влияющих на стоимостные показатели
объекта налогообложения**

Таблица А.1 – Способы налогообложения углеводородного сырья в разных странах

Страна	СРП	Роялти	Налогообложение прибыли от добычи и реализации специальным налогом
Алжир	X		
Ангола	X	X	
Аргентина	X	X	
Австралия	X		
Азербайджан	X		
Бахрейн	X		
Бенин	X		
Бразилия		X	X
Камерун	X		
Канада	X		
Чад	X		
Чили	X		
Китай	X		
Колумбия		X	X
Кот-д'Ивуар	X		
Кипр	X		
Демократическая Республика Конго	X	X	
Дания	X		
Эквадор	X		
Египет	X		
Экваториальная Гвинея	X		
Габон	X	X	
Гана	X		
Гренландия	X		
Исландия	X		
Индия	X		
Индонезия	X		
Ирак	X		
Ирландия	X		
Израиль	X		
Италия	X		
Казахстан	X	X	X
Кения	X		
Кувейт	X		
Ливия	X		

Продолжение таблицы А.1

Малайзия		X	
Мавритания		X	
Мексика		X	
Марокко		X	
Мозамбик		X	X
Намибия		X	X
Новая Зеландия		X	
Нигерия		X	X
Норвегия		X	
Оман		X	
Пакистан		X	X
Папуа-Новая Гвинея		X	X
Перу		X	
Филиппины		X	
Польша		X	
Катар		X	X
Республика Конго		X	
Румыния		X	
Россия		X	X
Саудовская Аравия			X
Сенегал		X	X
Сингапур		X	
Южная Африка		X	
Южный Судан		X	
Испания		X	
Сирия		X	X
Танзания		X	
Таиланд		X	X
Нидерланды		X	X
Тринидад и Тобаго		X	X
Уганда		X	
Украина		X	
Объединенные Арабские Эмираты		X	X
Соединенное Королевство		X	
Соединенные Штаты Америки		X	
Уругвай		X	
Узбекистан	X	X	X
Венесуэла		X	
Вьетнам		X	

1

СТОИМОСТЬ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО = КОЛИЧЕСТВО ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО * СТОИМОСТЬ ЕДИНИЦЫ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО

2

СТОИМОСТЬ ЕДИНИЦЫ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО = $\frac{\text{ВЫРУЧКА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО}}{\text{КОЛИЧЕСТВО РЕАЛИЗОВАННОГО ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО}}$ ИЛИ СТОИМОСТЬ ЕДИНИЦЫ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО = $\frac{\text{РАСЧЕТНАЯ СТОИМОСТЬ ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО}}{\text{КОЛИЧЕСТВО ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО}}$

3

ВЫРУЧКА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ = ЦЕНА БЕЗ УЧЕТА НДС И АКЦИЗА - СУММА РАСХОДОВ НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА ПО ДОСТАВКЕ ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО

Рисунок А.1 – Стоимость добытого углеводородного сырья для исчисления налоговой базы

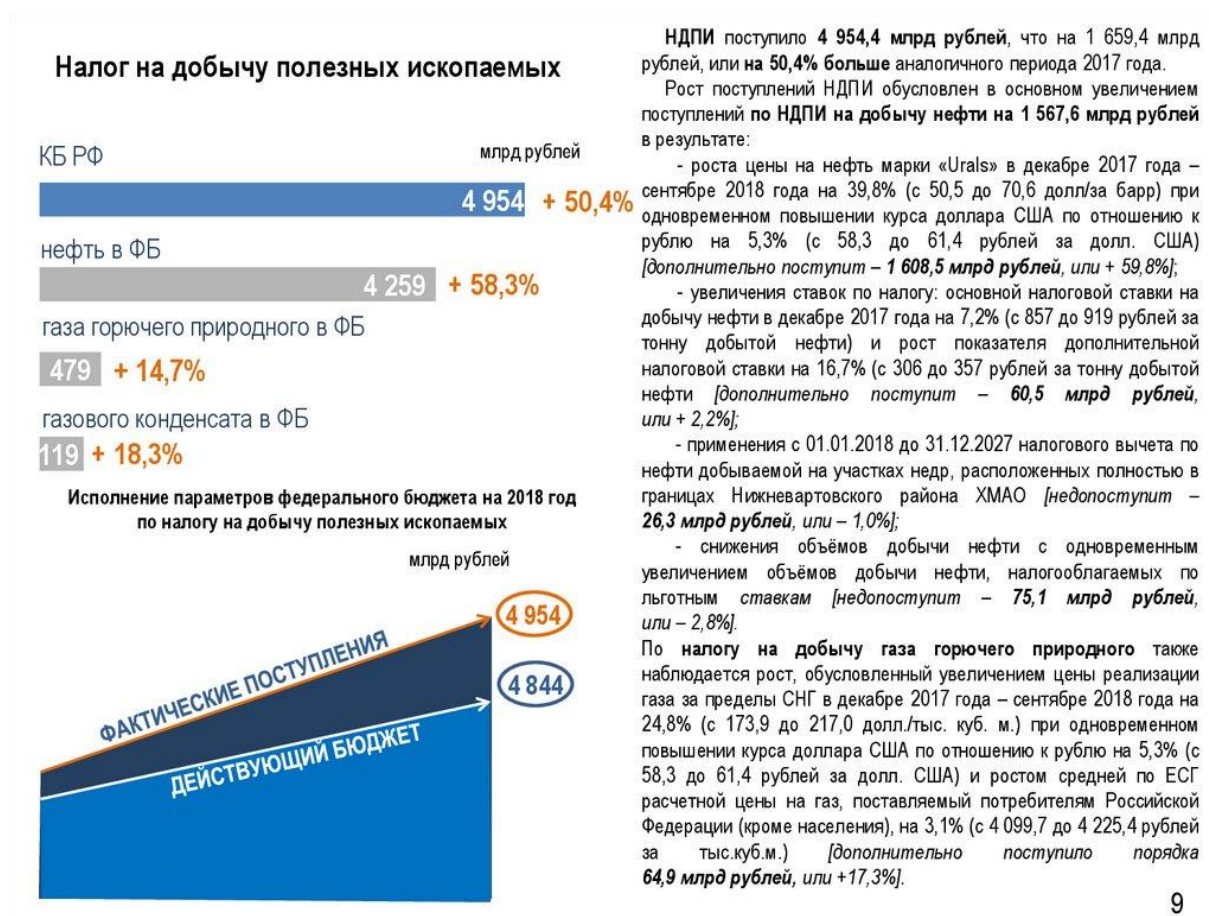


Рисунок А.2 – Исполнение параметров бюджета по НДПИ

Приложение Б

Коэффициенты дифференциации элементов налогообложения и ставок таможенной пошлины

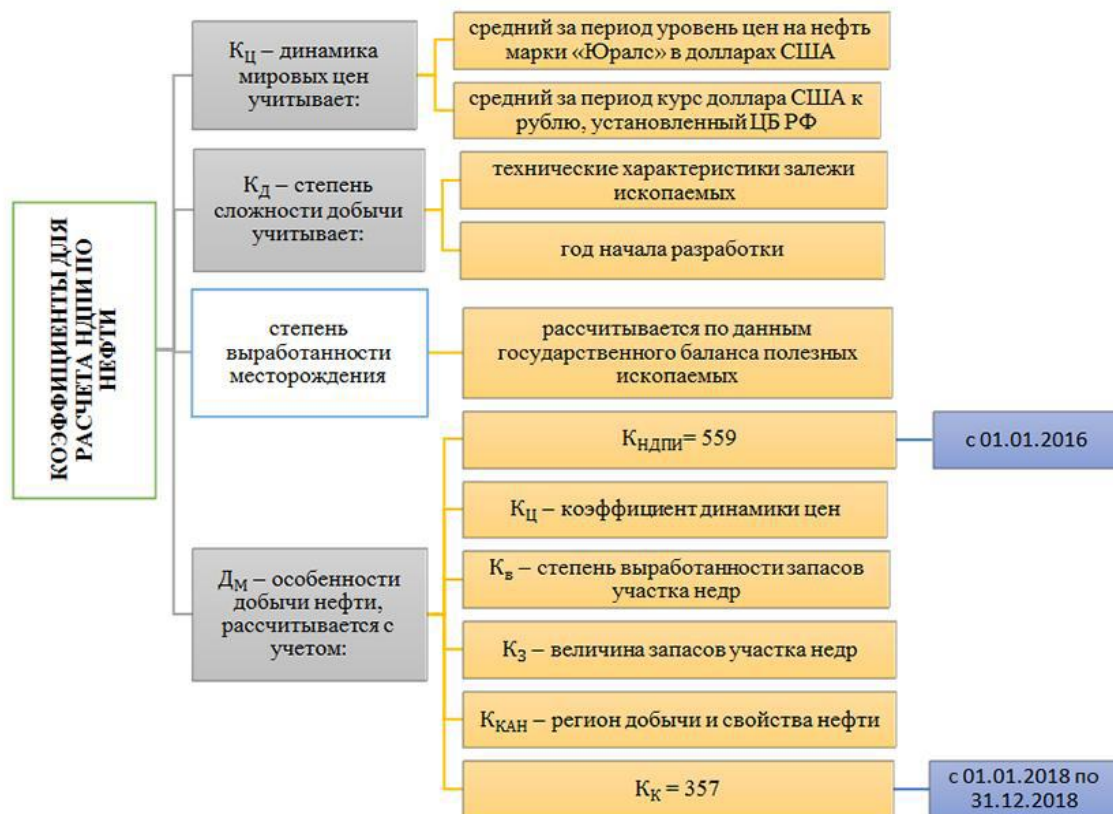


Рисунок Б.1 – Коэффициенты для расчета НДС

Таблица Б.1 – Понижающие коэффициенты по НДС

Наименование коэффициента	Факторы, влияющие на размер коэффициента	Интервал значений коэффициента
<i>Нефть</i>		
Кц	Мировые цены на нефть; курс доллара США	НДС <i>не</i> уплачивается в случае, если мировая цена на нефть <i>меньше</i> 15 долл. США за баррель
Кв	Отношение накопленной добычи к начальным запасам	Минимальное значение – 0,3, максимальное значение – 1
Кз	Начальные запасы нефти; степень выработанности	Минимальное значение – 0,5, максимальное значение – 1
Кд	Степень сложности добычи нефти; показатель проницаемости; нефтенасыщенность толщины пласта	Минимальное значение – 0,2, максимальное значение – 1

Продолжение таблицы Б.1

Кдв	Отношение накопленной добычи к начальным запасам (по залежи углеводородного сырья)	Минимальное значение – 0,3, максимальное значение – 1
Ккан	Свойства нефти (нефть вязкостью более 200 мПа×с и менее 10 000 мПа×с). Регион добычи (месторождения, расположенные в труднодоступных регионах)	

Таблица Б.2 – Факторы, определяющие возможность применения нулевой ставки НДС

Фактор	Ставка	Условия применения льготной ставки
<i>Нефть</i>		
Физико-химические характеристики	0%	Вязкость нефти более 10 000 мПа×с (в пластовых условиях)
Нефть, добытая из конкретной залежи	0%	Баженовские, абалакские, хадумские или доманиковые продуктивные отложения
Географическое месторасположение	0%	Месторождение на дне Каспийского моря
Морские месторождения	30%	Морские месторождения, расположенные в Азовском и Балтийском морях. В течение 5 лет
	15%	Морские месторождения в Черном (глубина до 100 м), Печорском, Белом, Японском морях, а также в южной части Охотского моря. В течение 7 лет
	10%	Морские месторождения в Черном (глубина более 100 м) море, северной части Охотского моря, южной части Баренцева моря. В течение 10 лет
	5%	Морские месторождения в северной части Баренцева моря, в Карском море и восточной Арктике (море Лаптевых, Восточно-Сибирском море, Чукотском море и Беринговом море). В течение 15 лет



Рисунок Б.2 – Дифференциация ставок таможенных пошлин

Таблица Б.3 – Предельные величины вывозной таможенной пошлины

Мировая цена на нефть (долл. США за 1 баррель нефти)	Предельная величина вывозной таможенной пошлины в России (долл. США за 1 тонну нефти)
1	2
50	105,85
60	136,51
70	167,17
80	197,83
90	228,49
100	259,15
110	289,81
120	320,47

Таблица Б.4 – Зависимость вывозной таможенной пошлины от уровня мировых цен на нефть

Цена на нефть (долл. США за баррель)	Цена на нефть (долл. США за тонну)	Максимальная ставка экспортной пошлины (долл. США за тонну)	Соотношение ставки экспортной пошлины и цены на нефть
1	2	3	4
40	292	75,19	26%
50	365	105,85	29%
60	438	136,51	31%
70	511	167,17	33%
80	584	197,83	34%
90	657	228,49	35%
100	730	259,15	36%
110	803	289,81	36%
120	876	320,47	37%
130	949	351,13	37%
140	1 022	381,79	37%
150	1 095	412,45	38%

Приложение В

Роль нефтегазовых доходов в ВВП России



Рисунок В.1 – Доходы бюджета

Таблица В.1 – Данные о выручке крупнейших нефтегазовых компаний России (млрд рублей)

Компания	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Газпром нефть»	1 053	1 413	1 497	1 472	1 408
ОАО «НК «Роснефть»	1 915	2 702	3 089	4 694	5 440
ОАО «Лукойл»	3 279	4 176	4 426	4 489	5 184
ОАО «Татнефть»	400	508	513	539	392
ОАО «Башнефть»	486	532	489	517	637
ОАО «Сургутнефтегаз»	591	754	815	814	862
ОАО «Газпром»	3 661	4 735	5 450	5 993	5 660
ОАО «Новатэк»	118	176	210	298	355

Таблица В.2. – Данные о сумме уплаченных крупнейшими нефтегазовыми компаниями России налогов (млрд рублей)

Компания	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Газпром нефть»	409	556	591	554	625
ОАО «НК «Роснефть»	898	1 374	1 677	2 487	2 878
ОАО «Лукойл»	943	1 201	1 251	1 241	1 224
ОАО «Татнефть»	223	304	293	300	274
ОАО «Башнефть»	199	227	191	218	216
ОАО «Сургутнефтегаз»	211	310	323	343	370
ОАО «Газпром»	1 116	1 512	1 666	1 746	1 396
ОАО «Новатэк»	21	34	33	49	29

Таблица В.3 – Данные о прибыли крупнейших нефтегазовых компаний России (млрд рублей)

Компания	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Газпром нефть»	95	160	176	177	126
ОАО «НК «Роснефть»	301	331	363	545	348
ОАО «Лукойл»	281	323	343	244	169,2
ОАО «Татнефть»	38	55	67	64	82
ОАО «Башнефть»	46	53	57	46	43
ОАО «Сургутнефтегаз»	129	233	160	256	241
ОАО «Газпром»	968	1 307	1 224	1 139	1 343
ОАО «Новатэк»	40	119	69	109	36

Таблица В.4 – Данные о величине налоговой нагрузки крупнейших нефтегазовых компаний России (в % к выручке)

Компания	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Газпром нефть»	39%	39%	39%	38%	44%
ОАО «НК «Роснефть»	47%	51%	54%	53%	53%
ОАО «Лукойл»	29%	29%	28%	28%	24%
ОАО «Татнефть»	56%	60%	57%	56%	70%
ОАО «Башнефть»	41%	43%	39%	42%	33%
ОАО «Сургутнефтегаз»	36%	41%	40%	42%	43%
ОАО «Газпром»	30%	32%	31%	21%	25%
ОАО «Новатэк»	18%	19%	16%	10%	8%

Таблица В.5 – Данные о рентабельности крупнейших нефтегазовых компаний России (в % к выручке)

Компания	2012	2013	2014	2015	2016
ОАО «Газпром нефть»	7%	15%	12%	12%	9%
ОАО «НК «Роснефть»	16%	12%	12%	12%	6%
ОАО «Лукойл»	9%	8%	8%	6%	3%
ОАО «Татнефть»	15%	17%	19%	18%	21%
ОАО «Башнефть»	13%	11%	11%	8%	7%
ОАО «Сургутнефтегаз»	22%	31%	20%	31%	28%
ОАО «Газпром»	27%	28%	26%	22%	24%
ОАО «Новатэк»	34%	68%	33%	37%	10%

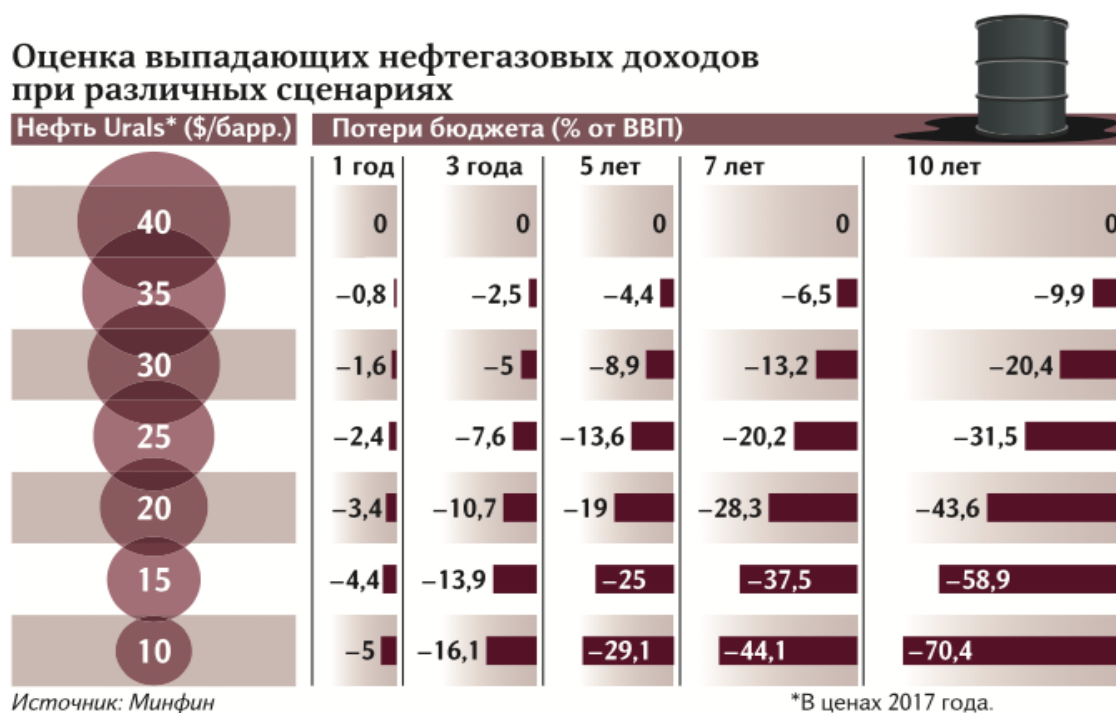


Рисунок В.2 – ВВП России и цены на нефть

Источник: расчеты автора на основе¹⁰.

¹⁰ Темпы роста ВВП России, % [Электронный ресурс] / EREPORT.RU. Мировая экономика. – Режим доступа: <http://www.ereport.ru/stat.php?razdel=country&count=russia&table=ggecia> (дата обращения: 28.08.2019).

Приложение Г

Порядок расчета НЭУС

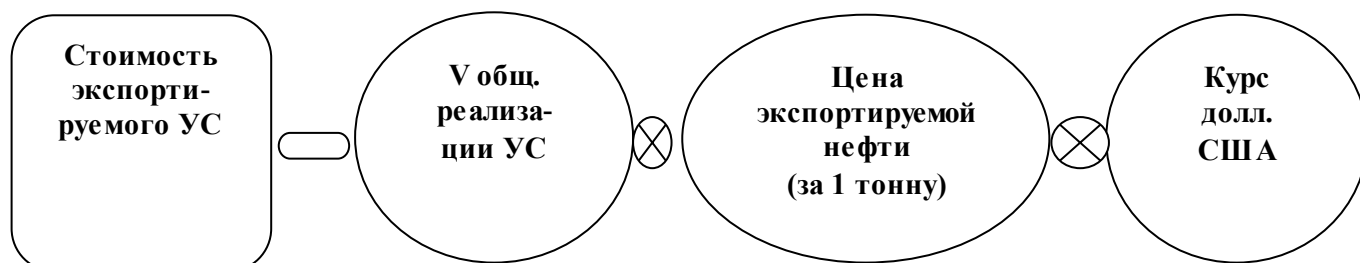


Рисунок Г.1 – Схема налоговой базы НЭУС

Таблица Г.1 – Ставки НЭУС

Мировая цена на нефть для расчета НЭУС (долл. США за баррель)	Ставка НЭУС (рублей за тонну)
40	До 40 долларов США за баррель – 0
50	До 50 долларов США за баррель – 7
60	До 60 долларов США за баррель – 11
70	До 70 долларов США за баррель – 14
80	До 80 долларов США за баррель – 16
90	До 90 долларов США за баррель – 17
100	До 100 долларов США за баррель – 19
110	До 110 долларов США за баррель – 21
120	До 120 долларов США за баррель – 22
130	До 130 долларов США за баррель – 23
140	До 140 долларов США за баррель – 25
150	До 150 долларов США за баррель – 26
160	До 160 долларов США за баррель – 27
170	До 170 долларов США за баррель – 29
180	До 180 долларов США за баррель – 32

Таблица Г.2 – Пример расчета для исчисления НЭУС по нефти за 2019 год

Месяц	Мировые цены на нефть марки «Юралс» (долл. США за баррель)	Курс долл. США к рублю РФ
Январь	59,83	67,46
Февраль	63,92	65,82
Март	65,96	65,21
Апрель	71,7	64,66
Май	71,21	64,93
Июнь	62,05	64,4
Июль	63,45	63,63
Август	59,78	65,11
Сентябрь	61,62	64,87
Октябрь	58,35	64,77
Ноябрь	63,32	63,91
Декабрь	65,4	62,93
В среднем	64,64	64,80

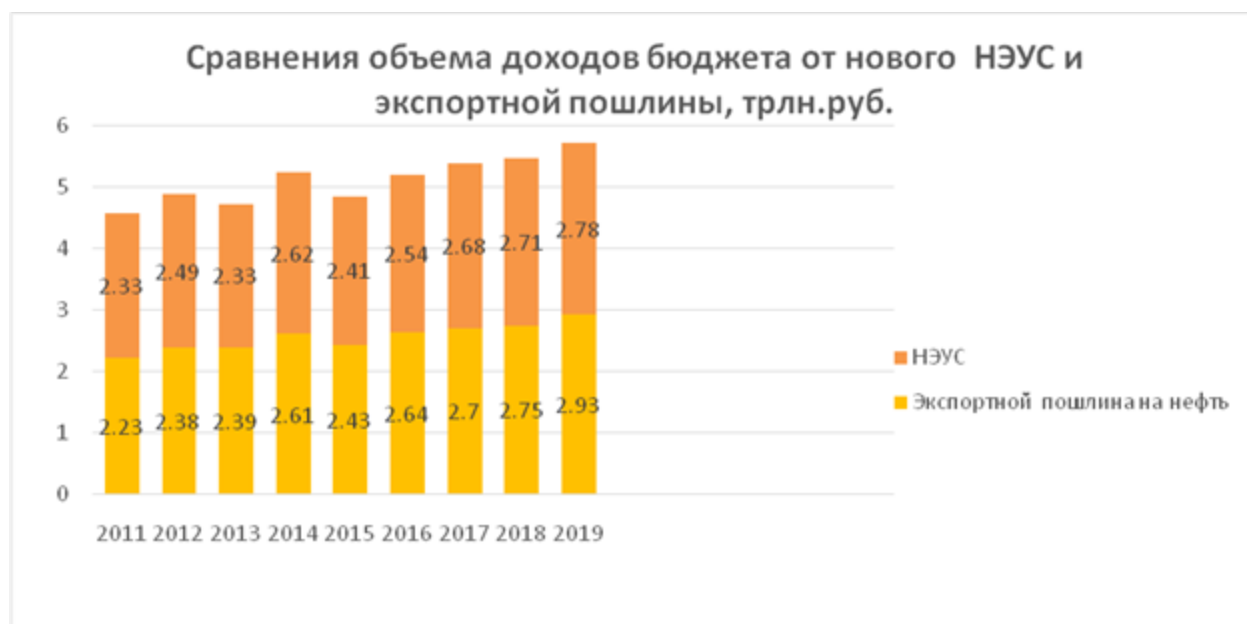


Рисунок Г.2 – Сравнение объема доходов бюджета от нового НЭУС и экспортной пошлины, трлн руб.