

УДК 336.226.44

# Налогообложение добычи нефти в современной России: проблемы и перспективы

**Аннотация.** Автор рассматривает проблемы налогообложения нефтяного сектора РФ, появившиеся в связи с изменением современной макроэкономической ситуации и налоговой политики, а также особенности применения понижающих коэффициентов НДС. Выявлены трудности, возникающие при расчете НДС согласно действующим правилам определения понижающих коэффициентов.

В статье представлены предложения по налоговому стимулированию добычи нефти в трудноизвлекаемых районах, а также отражены идеи по совершенствованию налогообложения добычи углеводородов в случае применения налоговых льгот.

**Ключевые слова:** изменение налогового законодательства; налоговый маневр; налогообложение нефтедобычи; понижающие коэффициенты; дифференциация НДС; добывающий сектор; налоговые льготы.

**Abstract.** The paper considers the problems of the Russian oil sector, arising from the current macroeconomic situation and fiscal policy, the problem of reduction coefficients for calculating the tax on extraction of mineral resources, as well as highlighted the difficulties in calculating the severance tax in accordance with the applicable rules for determining reduction factors.

The article presents proposals for tax incentives for oil production in areas of difficult, but also reflects the ideas to improve the taxation of hydrocarbon production through the use of tax incentives.

**Keywords:** changes in tax laws; tax maneuver; taxation of the oil industry; reduction factors; differentiation of tax on the extraction of minerals; the mining sector; tax exemptions.



**Палювина  
Анна Сергеевна,**  
студентка  
Финансового университета  
✉ anna.paluvina@yandex.ru

**Н**алогообложение нефтяной отрасли всегда оставалось острым и дискуссионным вопросом. Актуальность проблем, связанных с налогообложением нефтегазовой сферы обусловлена зависимостью доходов страны от деятельности предприятий, добывающих углеводороды.

Современные реалии таковы, что развитые страны уделяют особое внимание обрабаты-

вающим и высокотехнологичным отраслям, не ставя в приоритет экспорт природных ресурсов. России важно найти такой путь развития, при котором будет успешно реализовываться диверсификация экономики и повышаться эффективность недропользования.

В работе рассматриваются актуальные проблемы налогообложения предприятий нефтяного сектора в условиях падения цен на нефть. Особое внимание уделяется анализу первых результатов проводимой налоговой политики в отношении деятельности по добыче углеводородов. Целью работы является изучение влияния изменений в налоговом законодательстве, связанных с понижающими коэффициентами, со снижением ставки вывозной таможенной пошлины на нефть и увеличением базовой ставки налога на добычу полезных ископаемых, на

Научный руководитель: **Каширина М.В.**, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования.

деятельность нефтедобывающих компаний и формирование доходов федерального бюджета.

Для достижения обозначенной цели были использованы как общенаучные методы исследования (наблюдение, обобщение, сравнение), так и специфические методы [знаковое моделирование (гистограммы), построение таблиц, статистический метод]. На основе проведенного анализа выявлены проблемы необходимости увеличения инвестиций в нефтедобычу, которые обостряются в связи с изменением макроэкономической ситуации. Также освещены перспективы введения налога на финансовый результат, сделан вывод о неготовности российских исполнительных органов к внедрению данного налога из-за высоких рисков для федерального бюджета.

### Современные проблемы налогообложения добычи нефти в России

В России предприятия, занимающиеся добычей, переработкой и реализацией нефти и газа, уплачивают следующие налоги и сборы: налог на добавленную стоимость (НДС) – ставка 18%; налог на прибыль организаций – ставка 20%; налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); акцизы; иные платежи юридических лиц (налог на имущество, земельный налог, страховые взносы и др.); таможенные пошлины; регулярные платежи за пользование недрами. Для предприятий сегмента разведки и добычи нефти основой налоговой

нагрузки являются НДС и экспортные пошлины, доходы от которых, в свою очередь, составляют значительную долю доходов федерального бюджета.

Согласно проекту «Основные направления бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов» в 2016–2018 гг. ожидается рост нефтегазовых доходов в номинальном выражении (после снижения в 2015 г.) за счет прогнозируемого увеличения экспортных цен на нефть и газ, а также роста добычи газа и экспорта углеводородов. В частности, по расчетам авторов, на основании *таблицы* планируется рост доли поступлений от НДС в общем объеме доходов бюджета с 24,6% в 2015 г. до 30,5% в 2018 г. (в абсолютном выражении поступления от НДС – 3088,2 млрд руб. и 4864 млрд руб. соответственно). В то же время наблюдается прогнозируемое падение поступлений от таможенных пошлин с 2598,5 млрд руб. в 2015 г. до 2415,4 млрд руб. в 2018 г.

Изменение в структуре нефтегазовых доходов обусловлено, главным образом, осуществлением такого направления налоговой политики, как «налоговый маневр», который заключается в постепенном повышении базовой ставки НДС за тонну добытой нефти (с 766 руб. в 2015 г. до 857 руб. в 2016 г. и 919 руб. в 2017 г.) и одновременном снижении предельной ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть (с 42% в 2015 г. до 36% в 2016 г. и 30% в 2017 г.). В соответствии с начавшимся ранее «налоговым

Таблица

Нефтегазовые доходы федерального бюджета (2014–2018 гг.) [1]

Показатель	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.		2018 г.	
	Отчет	%% ВВП	Закон 93-ФЗ	%% ВВП	Прогноз	%% ВВП	Прогноз	%% ВВП	Прогноз	%% ВВП
<b>Доходы, всего</b>	<b>14 496,9</b>	<b>20,3</b>	<b>12 539,7</b>	<b>17,2</b>	<b>13 958,8</b>	<b>16,9</b>	<b>14 916,6</b>	<b>16,4</b>	<b>15 932,7</b>	<b>16,0</b>
<i>В том числе:</i>										
<b>Нефтегазовые доходы</b>	<b>7 433,8</b>	<b>10,4</b>	<b>5 686,7</b>	<b>7,8</b>	<b>6 292,1</b>	<b>7,6</b>	<b>6 821,8</b>	<b>7,5</b>	<b>7 279,4</b>	<b>7,3</b>
<i>В том числе:</i>										
НДС	2 836,8	3,9	3 088,2	4,2	3 936,3	4,8	4 543,3	5,0	4 864,0	4,9
Таможенные пошлины	4 597,0	6,4	2 598,5	3,6	2 355,8	2,8	2 278,5	2,5	2 415,4	2,4

маневром» также изменены ставки акцизов на нефтепродукты и произошла корректировка налоговых льгот при добыче нефти, большая часть которых сохранена в абсолютном выражении. Параллельно вступили в силу 1 января 2015 г. другие изменения в налоговом законодательстве в сфере налогообложения добычи углеводородов, которые повлияли на механизм расчета НДС. В частности, изменена процедура расчета степени сложности выработки нефти, а также расчета окончательной ставки НДС; учитывается влияние региональных особенностей местонахождения нефти и ее свойств на ставку НДС; изменены условия применения нулевой ставки для нефти и др. Стоит отметить, что происходит дифференциация НДС в связи с увеличением количества факторов, определяющих горнотехническую особенность добычи ископаемых [2].

В свое время необходимость «налогового маневра» объяснялась минимизацией потерь от реэкспорта нефти и нефтепродуктов в Беларусь и Казахстан, в которых экспортные пошлины были гораздо ниже российских. Это стало актуальной проблемой в связи с вступлением в силу с 1 января 2015 г. договора о создании Евразийского экономического союза. Также одной из целей указанного нововведения являлось снижение зависимости

бюджета России от экспортных пошлин, которые, в силу специфики расчета, снижаются в зависимости от динамики цен на нефть. Предполагалось, что налоговая нагрузка на добывающие предприятия при высоких ценах на нефть будет более низкой по сравнению со старой системой налогообложения.

Однако в то время, когда разрабатывался «налоговый маневр», никто не мог предполагать введения экономических санкций против России и стремительно падающих цен на нефть. Изначально направленный на оживление нефтегазовой отрасли и повышение эффективности переработки нефти, «налоговый маневр» в нынешних условиях имеет неоднозначные результаты.

По расчетам Московского нефтегазового центра ЕУ (рис. 1), снижение налоговой нагрузки на нефтедобывающие предприятия при режиме «налогового маневра» относительно налоговой нагрузки при прежней системе налогообложения происходит только при цене на нефть выше 55 долл. США за баррель. В частности, дополнительный доход добывающего сектора в 2017 г. мог бы достигнуть 3,4 долл. США за баррель при цене 110 долл. за баррель, вместе с тем при цене 80 долл. США за баррель – лишь 1,5 долл. США за баррель, а нулевой дополнительный доход, как отмечалось, образуется при цене на

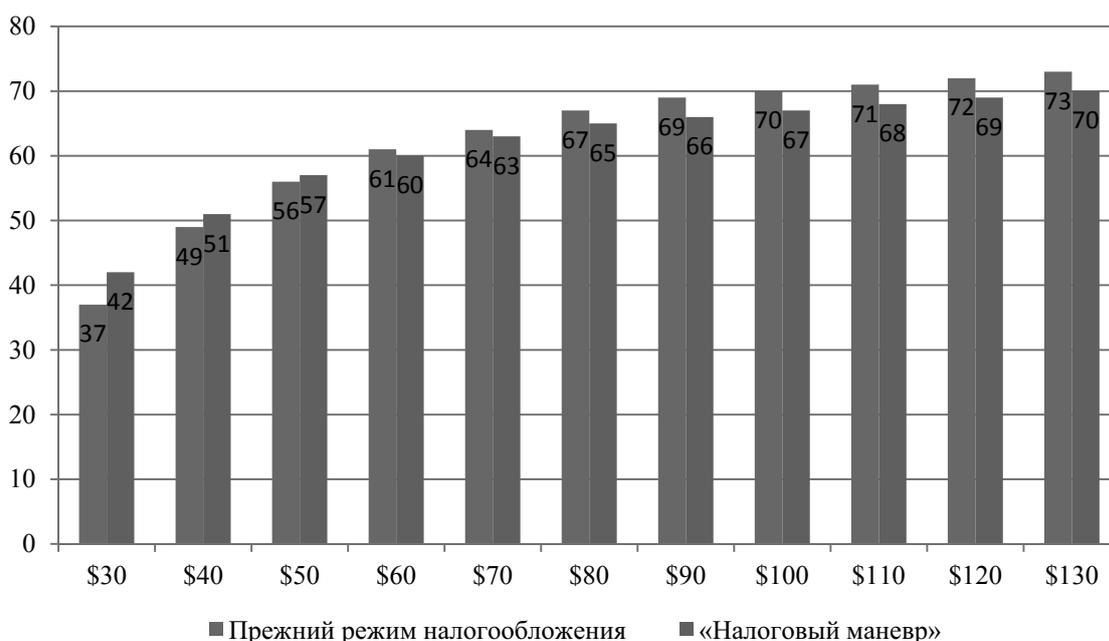


Рис. 1. Доля НДС и экспортная пошлина в структуре доходов в зависимости от цены на нефть, % [3]

нефть 55 долл. США за баррель. В условиях, когда цена на нефть не превышает 50 долл. США за баррель, можно говорить о том, что упомянутые изменения в налоговом законодательстве только затрудняют положение компаний нефтяного сектора.

К тому же величина общей налоговой нагрузки на нефтегазовые предприятия ощутимо превосходит аналогичный показатель организаций в иных отраслях экономики. Это также обусловлено проводимой налоговой политикой государства. Повышение налоговой нагрузки на нефтедобывающие компании до определенного уровня объясняется желанием государства изъять природную ренту, которая возникает у недропользователей при добыче углеводородов. Между тем при помощи рентных доходов крайне необходимо дать толчок технологическому развитию национальной экономики и тем самым осуществить ее отход от бесперспективной узконаправленной сырьевой специализации на мировом рынке. Ставя тактическую цель по пополнению бюджета и стратегический ориентир на диверсификацию экономики, важно не расшатать конкурентоспособные позиции топливно-сырьевой отрасли.

Ставка вывозной таможенной пошлины на нефть определяется средней ценой на сырую нефть марки *Urals* на мировых рынках сырья в долл. США за тонну. Снижение экспортных пошлин делает более предпочтительным экспорт российской нефти. В то же самое время, анализируя отчетность ОАО «НК «Роснефть» за 2-й

квартал и 6 месяцев 2015 г., можно прийти к выводу, что привлекательность экспорта нефти подтверждается и экономическими показателями, которые приведены на *рис 2*. Например, во 2-м квартале 2015 г. доля фискальных платежей и услуг по транспортировке в цене экспортной нефти составила 69%, что меньше, чем в соответствующие предыдущие периоды.

Кроме того, в отчетности «НК «Роснефть» отмечается, что 2-м квартале 2015 г. совокупный объем переработки нефти (на заводах в пределах РФ) достиг уровня 20,55 млн тонн, однако данный показатель ниже аналогичного в 1-м квартале 2015 г. на 5,2%. Одной из причин этого процесса стало снижение доходности нефтепереработки, возникшее в связи с изменениями в налогообложении нефтяного сектора экономики. В результате происходит перераспределение некоторой части ресурсов в направлении более маржинального экспорта.

Стоит отметить, что Всемирная торговая организация призывает Россию к полной отмене экспортных пошлин в отношении сырьевых товаров. Также специалисты Всемирного банка утверждают, что, поскольку вывозные таможенные пошлины изменяют цену экспортных продаж и внутреннего предложения, как правило, они не взимаются в нефтегазовом секторе, однако Россия является заметным исключением [5].

Высокие вывозные таможенные пошлины на сырую нефть и относительно низкая ставка по НДС, имеющая прямое воздействие на внутренние цены на нефтепродукты, помога-

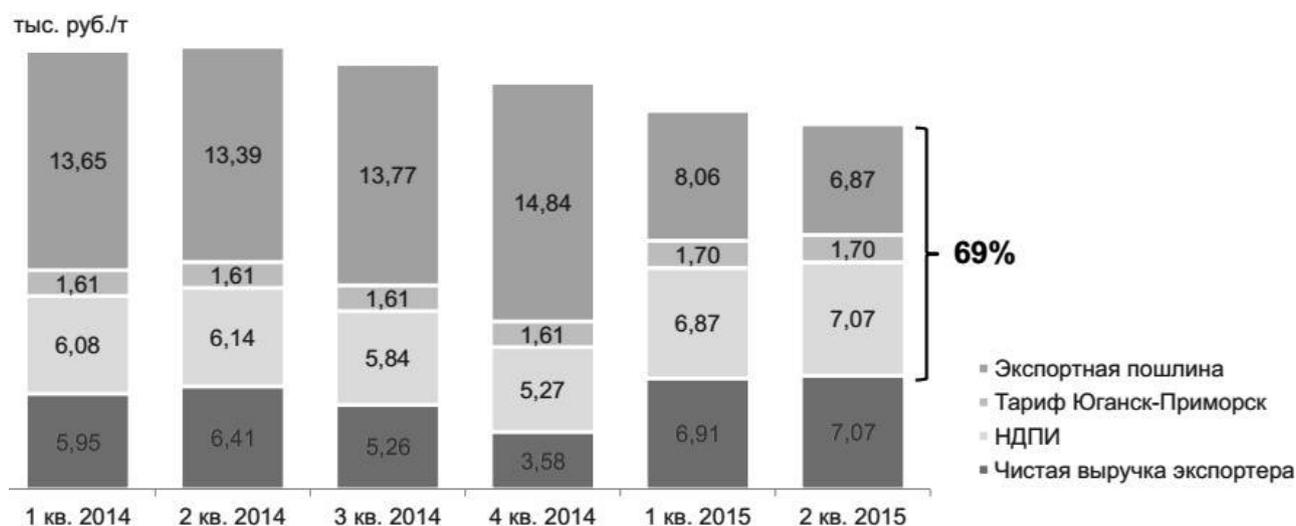


Рис. 2. Чистая выручка от экспорта нефти ОАО «НК «Роснефть» [4]

ли удерживать эти цены на достаточно низком уровне. Соответственно изменение величины экспортных пошлин и налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых в соответствии с «налоговым маневром» способствуют росту внутренних цен на нефть и нефтепродукты. Несмотря на это, едва ли ожидается увеличение налоговой базы по налогу на прибыль организаций нефтегазовой отрасли из-за падения мировых цен на нефть, что влечет за собой дополнительные риски для формирования как федерального бюджета, так и для бюджетов регионов [6, с. 174].

В итоге, фискальные цели правительства, достижение которых ставится под сомнение, расходятся с целями развития экономики страны, поскольку фактически стимулируется экспорт сырой нефти и простых нефтепродуктов, хотя необходимо поощрять инвестиции в переработку и геологоразведку.

Как уже отмечалось, доходы от экспорта нефти напрямую зависят от мировых цен. На протяжении 2015 г. и в начале 2016 г. цена на нефть марки *Urals* обновляла свой минимум, опустившись ниже 40 долл. США за баррель. Впрочем, девальвация рубля частично компенсировала падение цены нефти, и, в результате, стоимость нефти в рублях сократилась не так значительно. Так или иначе, в соответствии с прогнозами Международного энергетического агентства, даже к 2020 г. цена на нефть не превысит 75 долл. США за баррель. Неопределенность цены на нефть связана со многими факторами, в частности, с одной стороны, появляются передовые технологии в сфере нефтедобычи, которые активно внедряются рядом стран. С другой стороны, резкое снижение цен на нефть не могло не повлиять на инвестиционную активность предприятий нефтяного сектора. Кроме того, вероятно, произойдет смещение основных центров спроса на нефть из Западной Европы в Азиатско-Тихоокеанский регион и на Ближний Восток. Подобные явления неоднозначно воздействуют на спрос и предложение нефти, которое, в свою очередь, оказывает влияние на ее цену.

Вследствие снижения цен на нефть и сокращения объемов инвестиций нефтяных компаний под сомнение ставится рост нефтегазовых расходов в плановых периодах при освоении

трудноизвлекаемых месторождений и добыче на арктическом шельфе. Для того чтобы уменьшить потери от неблагоприятных последствий современных макроэкономических условий, в 2015 г. в Госдуму был внесен законопроект, который предполагал введение налога на финансовый результат (НФР) в нефтяной отрасли [7, с. 77].

Попытка введения нового налога объясняется необходимостью учитывать расходы на добычу нефти при налогообложении нефтедобывающих компаний. Так, на исчисление НДС и экспортной пошлины влияет цена на нефть, а затраты на добычу углеводородов в расчет не принимаются. Тем не менее перемещение добычи сырья на новые территории, усложнение разработки новых и рост степени выработанности уже действующих месторождений приводят к необходимости введения дополнительных льгот, так как при действующей системе налогообложения освоение запасов в таких зонах считается нерентабельным.

Впрочем, по мнению Министерства финансов РФ, внедрение НФР в нефтяной отрасли приведет к избирательному введению льготного режима налогообложения для произвольно отобранных инвестиционных проектов. Более того, особенность разработанного законопроекта по НФР состоит в том, что параметры налога предполагают ускоренную амортизацию и, как следствие, возмещение государством капитальных затрат на добычу нефти, однако это негативно повлияет на эффективность инвестиций. Также опасения Министерства финансов РФ связаны с тем, что при отмене НДС и введении НФР федеральный бюджет лишится стабильных поступлений от прежнего налога с более определенной налоговой базой [8].

В то же время объектом налогообложения НФР выступает фактическая прибыль от реализации добытого углеводородного сырья, т.е. разница между доходами от реализации нефти и расходами на добычу и транспортировку нефти, которая будет облагаться по ставке 60%. Так как внедрение НФР не предусматривает отмену существующих налогов (за исключением НДС), то появляется риск двойного налогообложения прибыли добывающих предприятий.

Параллельно рассматривается возможность введения налога на добавленный доход (НДД),

который облагает выручку налогоплательщика за вычетом эксплуатационных затрат и капитальных вложений. В данном случае налоговая ставка зависит от отношения накопленного дохода к накопленным расходам (P-фактор). Плавающая налоговая ставка обеспечивает рост налоговой нагрузки при увеличении рентабельности добычи. Возможное решение проблемы – учет накопленных затрат по уже разрабатываемым месторождениям – предлагается осуществить путем применения данного налога только к новым месторождениям. НДС не взимается до полной окупаемости капитальных расходов, что стимулирует инвестирование в освоение новых залежей нефти.

Важно отметить, что дискуссии о целесообразности введения новых налогов идут не только среди представителей бизнеса, законодательной и исполнительной власти, но еще и в научных кругах. Так, В.Г. Пансков и О.В. Крылова на основе своих расчетов отмечают, что налог на добавленный доход позволит разрабатывать практически любые труднодоступные и высокозатратные месторождения континентального шельфа [9]. Среди трудностей, которые возникают в связи с НДС, выделяются следующие: необходимость институциональных преобразований (например, развитие горного аудита), конкретизация системы учета и отчетности для пользователей недр по отдельным участкам залежей, совершенствование государственного регулирования недропользования, в частности повышение эффективности координации действий различных ведомств и служб.

Обращаясь к мировому опыту налогообложения нефтяного сектора, можно констатировать, что в России (при одной из самых низких ставок налога на прибыль) общая налоговая нагрузка на нефтегазовые предприятия значительно выше, чем в рассмотренных странах. К примеру, налоговая нагрузка на выручку российских компаний нефтяной отрасли в 2011–2014 гг. в среднем составлял от 26% для ПАО «ЛУКОЙЛ» и до 54% для ОАО «НК «Роснефть». В то же время данный показатель у иностранных нефтяных предприятий варьировался от 3% у *British Petroleum* (Великобритания) до 22% у *ExxonMobil* (США) и *Statoil* (Норвегия) в аналогичные годы [10, с. 74]. Более того, общая налоговая нагрузка на иностранные компании в рассматриваемый

период постепенно снижалась, в то время как в России она остается стабильно высокой.

Несмотря на успешный опыт отдельных стран по использованию финансового результата для целей налогообложения (например, *Special petroleum tax* в Норвегии и т.д.), необходимо учитывать национальную специфику институциональной среды и структуры российской экономики, что делает применение зарубежных методов налогообложения затруднительным. По нашему мнению, до окончания изучения влияния на консолидированный бюджет всех предлагаемых нововведений нецелесообразно принимать поспешные решения по внедрению тех или иных налогов.

Еще одной проблемой выступает тот факт, что большое количество инновационных технологий геологоразведки, бурения, добычи и переработки сырья в России заимствуется из-за рубежа, а это в условиях геополитической нестабильности усложняет процесс освоения новых месторождений на морском шельфе, труднодоступных месторождений в Сибири и Арктике. При этом не менее 85% общих нефтегазовых ресурсов российского шельфа сконцентрировано в арктических морях.

В связи с этим среди важнейших проблем недропользования в современной России можно выделить стимулирование освоения новых минеральных месторождений, которые характеризуются высокими операционными и капитальными расходами, тяжелыми геологическими свойствами, удаленностью от рынка сбыта, необходимостью формирования инфраструктуры.

Согласно расчетам проектных нефтегазовых институтов для эффективной разработки новых месторождений недостаточно налоговых льгот по НДС. Тем более что количество и размеры налоговых льгот для новых месторождений не нивелируют недостатки производственных особенностей, в рамках которых осуществляются налоговые нововведения. Наряду с этим, существенная доля всех льгот имеет индивидуальный характер и относится к деятельности конкретных компаний в определенном районе. Однако внедрение инновационных технологий обеспечит снижение издержек нефтедобывающих компаний до такого уровня, который не предусматривает предоставление налоговых льгот. В данном случае повысятся показатели

эффективности нефтяных компаний и снизятся бюджетные потери, связанные с льготами по налогообложению. В связи с этим, несмотря на отсутствие согласия между министерствами относительно введения новых налогов, необходимо детальнее продумать перспективы совершенствования системы налогообложения нефтегазового сектора.

В настоящее время не наблюдается стремление органов исполнительной власти к внедрению механизмов, основанных на применении финансовых показателей предприятий, к которым относятся использование расчетных цен при налогообложении и дополнительное введение налогов на финансовый результат и добавленный доход. В то же время отсутствие необходимых реформ в российском налогообложении может повлечь за собой крайне негативные последствия не только в сфере нефтедобычи, но и в других отраслях экономики, ввиду бюджетобразующей роли нефтегазового отрасли. Поэтому одновременно с изменением налоговой политики в добывающем секторе стоит обратить особое внимание на оздоровление внутреннего рынка углеводородного сырья и разработать систему экономических механизмов, которые бы позволили использовать более усовершенствованные методы в налогообложении.

### Проблемы применения налоговых льгот при налогообложении добычи нефти

С 1 января 2015 г. вступили в силу изменения в НК РФ, касающиеся порядка расчета окончательного размера ставки НДС при добыче нефти, которая теперь рассчитывается следующим образом: налоговую ставку 857 руб. (действует с 1 января до 31 декабря 2016 г.) необходимо умножить на коэффициент  $K_{ц}$ , характеризующий динамику мировых цен на нефть, а полученное произведение уменьшить на величину показателя  $D_m$ , учитывающего особенности добычи нефти. Для расчета показателя  $D_m$  используется показатель  $K_{ндпи}$ , который на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. равен 559 руб., и следующие понижающие коэффициенты:  $K_{ц}$  (характеризует динамику мировых цен на нефть);  $K_{д}$  (отражает степень сложности добычи нефти);  $K_{дв}$  (учитывает степень выработанности конкретной залежи

углеводородного сырья);  $K_{в}$  (выявляет степень выработанности запасов конкретного участка недр);  $K_{з}$  (определяет величину запасов конкретного участка недр);  $K_{кан}$  (характеризует регион добычи и свойства нефти).

Применение понижающих коэффициентов при расчете ставки НДС вызывает спорные вопросы. Так, налогоплательщику необходимо разработать отдельную систему сбора и подготовки нефти до соответствия установленным государственным стандартам, а также решить вопрос точного определения количества добытой из конкретных залежей нефти. Это выступает одним из условий применения понижающего коэффициента, определяющего степень сложности добычи нефти, поскольку законодательство предусматривает ведение пользователем недр раздельного учета добываемой нефти. Для того чтобы выделить нефть, налогообложение которой осуществляется с применением понижающих коэффициентов, необходима специальная измерительная техника, позволяющая как можно более точно определить количество добытой нефти, в том числе и ту нефть, для которой действует основной режим налогообложения.

Применение понижающих коэффициентов в расчете НДС при добыче нефти подразумевает более дифференцированное налогообложение с учетом многих параметров, таких как незначительные начальные извлекаемые запасы нефти, высокая степень выработанности участков недр, сложность добычи нефти и т.д. Они вводились в целях стимулирования разработки участков недр с учетом существующих условий, а также увеличения темпов разработки дополнительных объемов запасов нефти и поддержки должного уровня конкурентоспособности нефтяных компаний с учетом того, чтобы выпадающий доход бюджета, образованный в результате льготирования, компенсировался ростом добычи нефти в стране.

Тюменская, Баженовская и другие свиты имеют стратегическое значение для развития отечественной нефтяной отрасли и обеспечения ее глобальной конкурентоспособности и устойчивого развития на долгосрочную перспективу. Сложность коллекторно-емкостных свойств свит, их недостаточная изученность требуют применения уникальных технологий и оборудования. Поэтому практика применения понижаю-

щих коэффициентов и нулевой ставки НДС в отношении указанных продуктивных отложений обеспечивает пониженную налоговую нагрузку в целях обеспечения экономического интереса нефтяников к данным месторождениям, на которых добыча нефти без льгот является нерентабельной.

Как правило, предоставление льгот сопровождается налоговыми недопоступлениями в бюджет. Однако представитель «Сургутнефтегаза» заявляет, что сохранение льготной ставки по НДС для Баженовских, Абалакских, Хадумских и Доманиковых продуктивных отложений обернется для бюджета выгодой в долгосрочной перспективе в результате увеличения добычи нефти и развития нефтяного комплекса в целом. Однако что касается применения коэффициента  $K_{дв}$ , определяющего степень выработанности залежей углеводородов, то он равняется нулю при расчете НДС для добычи из Баженовского, Абалакского, Хадумского и Доманикового месторождений. В целом, компаниям, которые добывают нефть на вышеуказанных территориях, не надо будет платить НДС на протяжении 15 лет [11].

Проблема применения  $K_v$  может возникать в случаях многопластового месторождения. Дело в том, что степень выработанности запасов определяется в целом по всему участку недр, границы которого обозначены в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным разрабатываемым объектам (залежам, пластам или месторождениям). Этот вывод истекает из того, что согласно лицензии на пользование недрами участок передается недропользователю в виде горного отвода, т.е. геометризованного блока (письмо ФНС России от 22.05.2013 № ЕД-4-3/9182@).

Отсюда следует, что коэффициент  $K_v$  становится понижающим не ранее, чем будут выработаны как минимум 80% начальных извлекаемых запасов в сумме по всем отдельным эксплуатационным объектам, входящим в границы конкретного участка недр. Однако технологические решения рассматриваются с экономической точки зрения отдельно по каждому объекту разработки в пределах одного участка недр. В данном случае сопоставлять накопленную добычу нефти по какому-либо эксплуатационному объекту с величиной установленных начальных

извлекаемых запасов в общем по всему лицензионному участку не имеет смысла [12, с. 23].

Стоит также отметить, что коэффициент  $K_v$  не учитывается при выборе оптимальных технологических решений для месторождений на начальных стадиях освоения, поскольку влияние коэффициента, учитывающего выработанность запасов, на величину конечного результата возникает лишь на конечной стадии эксплуатации месторождения. Поскольку для новых месторождений конечный результат сильно отдален по времени, то при экономической оценке тех или иных технологических решений не происходит учет коэффициента  $K_v$  еще и потому, что из-за нестабильной рыночной конъюнктуры расчет показателей на перспективу носит весьма оценочный характер. В связи с этим существует риск, связанный с принятием таких проектных решений на ранних этапах разработки месторождения, которые могут привести к худшим финансовым показателям, чем те показатели, которые могли бы быть достигнуты при начальном выборе технологического процесса с учетом применения в дальнейшем коэффициента  $K_v$ .

Обратную ситуацию можно наблюдать в случае применения налоговой ставки 0% при добыче сверхвязкой нефти. Тогда налогоплательщик должен иметь в виду следующее. Согласно пп. 9 п. 1 ст. 342 НК РФ налоговая ставка 0% используется при добыче сверхвязкой нефти из участков недр, которые содержат нефть вязкостью 10 000 мПа·с и более (в пластовых условиях), при применении прямого метода учета объема добытой нефти на определенных участках недр. В то же время НК РФ устанавливается необходимость измерения показателя вязкости нефти по конкретным пластам. Соответственно в случае использования прямого учета объема добытой нефти налоговая ставка 0% употребляется именно в отношении конкретных пластов нефти. Расчет вязкости нефти в целом по всем пластам участка недр НК РФ не предусматривает.

Стимулирование геологоразведочных работ возможно не только с помощью понижающих коэффициентов при расчете НДС, но и путем введения налогового вычета по НДС, размер которого зависит от финансирования геологоразведочных работ на разрабатываемых участ-

ках с трудноизвлекаемой нефтью. Вместе с тем подобный налоговый вычет будет целесообразен только в случае действительно эффективного стимулирования поисковых работ, что представляется реальным при разработке рациональной формулы налоговых вычетов, в которой будут четко определены учитываемые виды разведывательных работ. Необходимость предоставления налоговых льгот видится в потребности увеличения объемов геологоразведочных работ в натуральном выражении по проведению сейсморазведочных работ и поисково-разведочному бурению [13, с. 327]. Введение налоговых льгот, зависящих от стоимостных характеристик недропользования, имеет ряд недостатков. К отрицательным последствиям может привести, например, искусственное увеличение стоимости сервисных услуг, что может способствовать номинальному росту инвестиций при уменьшении объема работ. Более того, негативное влияние на изменение фактических показателей работ неизбежно оказывает инфляция.

Так или иначе, очевидной становится необходимость предоставления налоговых вычетов по НДС, целью которых будет выступать формирование фонда на осуществление геологоразведочных работ. Данный подход представляется наиболее эффективным для решения задачи стимулирования прироста новых запасов нефти, сохранения годового уровня добычи углеводородов и, в долгосрочном периоде, поступления налогов и обязательных иных платежей в бюджеты от дополнительной добычи. В 2030 г. в Восточной Сибири предполагается добыть 72 млн тонн нефти. Чтобы достичь планируемого объема годовой добычи, необходимо иметь минимальное количество подготовленных извлекаемых запасов промышленных категорий в размере 2,5 млрд тонн. В действительности регион не обладает даже четвертью этих запасов, и это — результат геологоразведочных работ в течение 50 лет [14, с. 11].

Совершенствование налогообложения добычи полезных ископаемых возможно также и посредством налогового стимулирования проведения геологоразведочных работ, что может быть осуществлено путем введения повышающих коэффициентов для расходов по налогу на прибыль организаций. Альтернативным механизмом может выступить применение в НДС

налогового вычета в размере расходов на эффективные геологоразведочные работы из суммы исчисленного НДС [15, с. 129].

Разработку техногенных месторождений минерального сырья с использованием инновационных технологий, которые экономически эффективны, что должно быть доказано и подтверждено государственными органами, возможно стимулировать введением специального налогового режима, а также распространением на подобные производства режима особой экономической зоны [16, с. 64].

Помимо территориальных понижающих коэффициентов, представляется целесообразным введение понижающих коэффициентов для ставки НДС по отношению к отдельному классу месторождений, разработка которых характеризуется увеличенными производственными затратами. К такого рода месторождениям можно отнести мелкие нефтяные месторождения, разработка которых связана с повышенными эксплуатационными и капитальными затратами в расчете на тонну добытой нефти и, как следствие, при действующем налоговом режиме экономически неэффективна.

Стоит отметить, что такие налоговые льготы в первую очередь рассчитаны для месторождений, а не для предприятий, однако понижающий коэффициент скорее принесет выгоду малым нефтяным компаниям, чем крупным фирмам, которые по сей день не разрабатывают месторождения, учтенные у них на балансе. Несомненно, что данные льготы прежде всего нацелены на то, чтобы на проводимых Роснедрами аукционах появились заявители на малые месторождения. На сегодняшний день же инвесторы, как правило, не стремятся вкладывать средства в месторождения с небольшими запасами нефти, поскольку шансы получить прибыль с подобного месторождения крайне малы. Введение налоговых льгот для НДС положительно сказалось бы на мелких нефтяных компаниях посредством содействия их выходу на докризисный уровень, а также привлечения новых компаний на рынок. Знаменательным этапом в развитии нефтяной отрасли было бы определение на законодательном уровне понятия «малая нефтяная компания» и ее правового статуса, ведь такая компания не входит в ВИНК и не имеет собственной переработки нефти.

Налоговые льготы действительно необходимы, так как доля трудноизвлекаемых запасов только возрастает. Льготы по НДС стимулируют вовлечение в разработку запасов, освоение которых малоэффективно при отсутствии стимулов. Однако постоянное реформирование налогового законодательства затрудняет компаниям принятие решений по инвестициям в новые регионы нефтедобычи. Более того, налоговое законодательство не принимает во внимание вопросы газовой отрасли, где остро стоит проблема стимулирования газодобычи на малых месторождениях, отработанных и располагающихся в труднодоступных зонах.

Действующим нормам по определению ставки НДС присущи недостатки, которые снижают адаптированность системы налогообложения к частым конъюнктурным изменениям. Налоговая реформа, запущенная с 1 января 2015 г. и не претерпевшая серьезных изменений в начале 2016 г., в текущих условиях падения курса рубля и резкого снижения мировых цен на нефть увеличивает налоговую нагрузку на нефтедобывающие компании, что не стимулирует развитие отрасли.

Одной из задач выхода из этой ситуации является поиск и реализация решений, которые обеспечат сбалансированность интересов государства и недропользователей. Таким образом, возникают предпосылки для пересмотра параметров «налогового маневра» в связи с изменением экономических и геополитических реалий.

Отечественный нефтегазовый комплекс находится в переходном состоянии от высокорентабельных месторождений к месторождениям с трудноизвлекаемыми ресурсами. Освоение и разработка нефтегазовых запасов в России затрудняются необходимостью создания капиталоемких инфраструктурных мощностей по переработке для высокоэффективной добычи углеводородов в новых регионах. В результате до сих пор не решена проблема стимулирования инвестирования в разработку новых месторождений и более глубокую переработку нефти, что не может не отразиться на будущих нефтегазовых доходах бюджета.

За последние годы были введены важные изменения в области налогового законодательства. Однако последующая дифференциация НДС может натолкнуться на технические

трудности. Как показывает опыт, реализация введенных налоговым законодательством льгот на практике оказывается весьма сложной. Например, трудности возникают в связи с необходимостью использовать специальную технику, которая обеспечивает учет нефти, добываемой в сложных природных условиях.

Более того, внедрение понижающих коэффициентов для расчета НДС существенно усложнило работу контролирующих органов, а у вертикально интегрированных нефтяных компаний возникла необходимость расширить штат сотрудников для оценки стремительно меняющегося законодательства о добыче углеводородного сырья.

Рациональное сочетание интересов недропользователей и государственной налоговой политики составляет основу потенциального инновационного развития топливно-энергетического комплекса. Стабильное налогообложение на длительную перспективу входит в основу потенциального развития любого производства.

### Литература

1. Проект Основных направлений бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64713](http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=64713)
2. Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_171242/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171242/) (дата обращения: 10.03.2016).
3. «Налоговый маневр»: основные параметры и оценка последствий / Официальный сайт аудиторско-консалтинговой компании EY [Электронный ресурс]. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014/\\$FILE/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014/$FILE/EY-oil-and-gas-tax-alert-december-2014.pdf) (дата обращения: 12.03.2016).
4. Консолидированная финансовая отчетность ОАО «НК «Роснефть» по международным стандартам. Официальный сайт ОАО «НК «Роснефть» [Электронный ресурс]. URL: [http://www.rosneft.ru/attach/0/12/91/MDA\\_RUS\\_2Q\\_2015.pdf](http://www.rosneft.ru/attach/0/12/91/MDA_RUS_2Q_2015.pdf) (дата обращения: 10.03.2016).
5. Tordo S. Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues / World Bank Working Paper 123/2007. Washington, D. C.: World Bank, 2007. P. 41.

6. Палювина А.С., Каширина М.В. Современные проблемы развития налогообложения нефтяного сектора в России // *Налоги и налогообложение*. 2016. № 2. С. 170–178.
7. Каширина М.В. Актуальные вопросы налогообложения нефтяного сектора в России // *Инновации и инвестиции*. 2015. № 4. С. 75–80.
8. Налог на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: [http://minfin.ru/ru/press-center/?id\\_4=33117&area\\_id=4&page\\_id=2119&porup=Y#ixzz3t6LD2dfA](http://minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117&area_id=4&page_id=2119&porup=Y#ixzz3t6LD2dfA) (дата обращения: 14.03.2016).
9. Пансков В.Г., Крылова О.В. Налоговые аспекты освоения нефтегазовых ресурсов континентального шельфа России // *Налоговый вестник*. 2008. № 11.
10. Львова О.А. Баланс интересов государства и бизнеса в современных системах налогообложения нефтяного сектора // *Государственное управление. Электронный вестник*. 2015. № 50. С. 65–88.
11. КонсультантПлюс: Практический комментарий основных изменений налогового законодательства в 2015 году [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_166532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166532/) (дата обращения: 15.03.2016).
12. Янин К.Е., Янина И.В. Оценка НДПИ при обосновании проектных решений по разработке месторождений с учетом выработанности запасов // *Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом*. 2009. № 8. С. 22–26.
13. Филатов С.А., Душенко О.О. Направления государственного стимулирования в сфере освоения потенциально трудноизвлекаемой нефти // *Инновации в управлении региональным и отраслевым развитием: материалы Всероссийской с международным участием научно-практической конференции*. Тюмень, 2014. С. 324–328.
14. Хафизов Ф.З. Анализ запасов нефти / науч. ред. академик РАН А.Э. Конторович. 2-е изд., доп. Тюмень: ТюмГНГУ, 2015. 360 с.
15. Павлова Л.П.,Bloshenko Т.А., Понкратов В.В., Юмаев М.М. Теория и практика формирования и администрирования налоговой базы в отраслях минерально-сырьевого комплекса: монография. М.: Финансовый университет, 2014. 200 с.
16. Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых: от дифференциации к новой концепции // *Налоговая политика и практика*. 2011. № 11. С. 60–64.