

## НАЛОГИ

УДК 338.23:336.226

Л.С. Гринкевич, И.В. Шарф

**СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕДОБЫВАЮЩИХ  
ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ: НОВАЯ МОДЕЛЬ<sup>1</sup>**

*Система налогообложения недропользователей в Российской Федерации требует дальнейшего реформирования в целях повышения её инвестиционно-воспроизводственного и экологического эффектов. Предлагается модель налогообложения нефтедобывающих предприятий, основанная на изменении уровня налоговой нагрузки и режимов недропользования в зависимости от вида месторождения и стадии его разработки. Также предлагается новая система предоставления налоговых льгот по налогу на добычу полезных ископаемых.*

*Ключевые слова: налогообложение нефтедобычи, модель налогообложения недропользователей, налоговые льготы.*

Сложившаяся в настоящее время в Российской Федерации система налогообложения недропользователей характеризуется рядом существенных недостатков, в том числе:

- преобладанием фискальной направленности налогообложения в ущерб регулирующе-воспроизводственной функции;
- непроработанностью применяемой системы налогообложения с точки зрения уровня налоговой нагрузки в зависимости от стадий разработки месторождений, масштабов организаций-недропользователей, видов добываемого сырья и биоприродных ресурсов;
- использованием наряду с налогами дополнительного комплекса сборов (лицензий, сборов за участие в конкурсе (аукционе), платежей за геологическую информацию о недрах, регулярных и разовых платежей за пользование недрами) и платежей за загрязнение окружающей среды, искажающих реальный уровень налоговых изъятий;
- отсутствием стимулирующих механизмов воспроизводства невозобновляемых природных ресурсов на долгосрочную перспективу;
- отсутствием четкой стратегии использования доходов от дифференциальной ренты и неравномерностью распределения рентных доходов по уровням бюджетной системы Российской Федерации;
- учетно-технической сложностью формирования налоговых баз по НДС по ряду природных ресурсов;
- отсутствием налоговых механизмов, направленных на обеспечение инновационно-инвестиционного развития бизнеса в недропользовании.

---

<sup>1</sup> Статья выполнена в рамках гранта Министерства образования и науки РФ «Теоретическое обоснование оптимальной системы налогообложения предприятий нефтегазового комплекса России». Регистрационный номер 2.1.3 /1696.

В качестве основных направлений совершенствования системы налогообложения в недропользовании можно обозначить следующие:

- обеспечение прав граждан на часть рентного дохода;
- упорядочение налоговой нагрузки в системе недропользования;
- создание механизмов воспроизводства минерально-сырьевой базы;
- стимулирование экологически безопасного и рационального природопользования;
- формирование новых пропорций распределения рентных доходов в бюджетной системе;
- развитие конкурентных отношений.

Что касается налогового реформирования, отметим, что в современной научной литературе имеются разные подходы к корректировке системы налогообложения нефтедобывающих предприятий.

Анализ современных методических подходов к формированию системы налогообложения нефтедобывающих предприятий позволяет сделать следующие выводы:

1. Введение новых налогов, например налога на дополнительный доход, налога на недра, налога на экспорт, приводит к непродуманному и неоправданному усилению налоговой нагрузки на добывающие предприятия либо стимулирует необоснованное завышение затрат в случае определения ставки налога в зависимости от R-фактора.

2. Дифференциация НДС в зависимости от выработанности не учитывает изменения конъюнктурных условий, что особенно актуально для российских нефтедобывающих предприятий.

3. Перераспределение рентного потока с образованием различных фондов или в пользу региональных бюджетов направлено на решение социальных вопросов, а не на дальнейшее развитие добывающей отрасли и воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Анализ и систематизация механизмов налогообложения добывающих предприятий в развитых зарубежных странах позволяет выделить две основные модели: концессионную и контрактную. Общим между этими моделями является использование роялти. Данный налог, с одной стороны, является гарантированным платежом за использование природных ресурсов, с другой – это инструмент стимулирования процессов нефтедобычи. Причем заметим, что для концессионных систем усиливается значение роялти в качестве стимулирующего инструмента. Как следствие, наблюдаются особенности в установлении процентных ставок (табл. 1). Кроме того, применяются различные льготы по налогу на прибыль, при этом дополнительно взимаются специфические налоги с нефтедобывающих компаний в целях изъятия дифференциальной ренты.

Для устранения существующих недостатков в системе налогообложения нефтедобывающих предприятий предлагается модель налогообложения нефтедобывающих предприятий (рис. 1, табл. 2), отличительной особенностью которой является изменение уровня налоговой нагрузки и режимов недропользования в зависимости от вида месторождения и стадии его разработки.

Таблица 1

**Особенности установления ставки роялти при налогообложении нефтедобывающих предприятий в развитых зарубежных странах**

|  |  |  |
|--|--|--|
| Роялти как платеж за право пользования недрами   | Роялти как инструмент стимулирования деятельности компании в определенном направлении и процессов нефтедобычи  |  |
| Установление процентной ставки роялти  |  |  |
| <p>Фиксированная ставка</p> <p>При этом раздел прибыльной продукции осуществляется в зависимости от:</p> <p>а) количества добытой нефти</p> <p>б) R-фактора – отношения совокупного денежного потока компании после выплаты налогов и ее совокупных капитальных и эксплуатационных расходов</p> <p>в) IRR – внутренней нормы прибыли</p> | <p>Плавающая ставка, зависящая от:</p> <p>а) количества добытой нефти</p> <p>б) глубины залегания нефтеносного пласта</p> <p>в) срока эксплуатации месторождения (добычи нефти);</p> <p>г) R-фактора</p> <p>д) цен на углеводородное сырье</p> <p>е) «новых запасов» нефти</p> <p>ж) ROA – отношения прибыли до уплаты налогов к балансовой стоимости активов</p> <p>з) географического (континент или шельф) месторасположения участка недр</p> | <p>Пониженная или нулевая процентная ставка роялти применяется в целях:</p> <p>а) повышения нефтеотдачи пласта</p> <p>б) ввода бездействующих скважин</p> <p>в) получения дополнительной добычи от капремонтов эксплуатационных скважин</p> <p>г) эксплуатации малодобитных скважин</p> <p>д) продления жизни месторождений</p> <p>е) привлечения инвестиций</p> <p>ж) добычи высоковязких, тяжелых нефтей</p> |



Рис. 1. Модель налогообложения в недропользовании в зависимости от вида нефтяных месторождений

Таблица 2

**Формирование налогов и налоговых льгот в зависимости от стадии эксплуатации месторождения**

| Этап разработки месторождения | Характеристика этапа   | Налоги и налоговые льготы  |  |
|-------------------------------|--|--|--|
|                               |  | Уникальные, крупные, средние месторождения   | Мелкие и очень мелкие месторождения  |
| Начальный                     | Производственные, инфраструктурные затраты, высокая себестоимость продукции  | Налоговые каникулы<br>Льготный налог на имущество организаций  | Налоговые каникулы<br>Льготный налог на имущество организаций  |
| Средний                       | Снижение себестоимости продукции, низкая затратная стабильность, высокая прибыль, высокое значение коэффициента кратности добычи | Дополнительно взимаются налог в фонд воспроизводственных и технологических инноваций в МСК, инвестиционный налог   | 1. Дополнительно взимаются налог в фонд воспроизводственных и технологических инноваций в МСК, инвестиционный налог<br>2. Предоставляется льгота по налогу на прибыль, зависящая от параметров месторождения и уровня мировых цен на нефть |
| Завершающий                   | Рост затрат на поддержание уровня добычи, рост себестоимости продукции   | 1. Отменяются налог в фонд воспроизводственных и технологических инноваций в МСК, инвестиционный налог<br>2. Отменяется льгота по налогу на прибыль, зависящая от параметров месторождения и уровня мировых цен на нефть | 1. Отменяются налог в фонд воспроизводственных и технологических инноваций в МСК, инвестиционный налог<br>2. Предоставляется льгота по налогу на прибыль, зависящая от параметров месторождения и уровня мировых цен на нефть              |

Налоговые каникулы в системе налоговых льгот для нефтедобывающих предприятий предлагается устанавливать для каждого конкретного месторождения, оговаривать условия их применения в лицензии и также поставить в зависимость от уровня добычи нефти (стадии разработки месторождения).

Такой подход позволит устранить существующие точечные меры налогового реформирования, сбалансировать распределение налогового бремени, что обеспечит справедливость в налогообложении предприятий добывающей отрасли.

Особое внимание при рассмотрении вопросов изменения налогообложения нефтедобывающих предприятий в современной научной литературе уделяется корректировке налога на добычу полезных ископаемых. В российской налоговой системе налог на добычу полезных ископаемых является аналогом роялти.

Основными недостатками налога на добычу полезных ископаемых в российской практике налогообложения являются:

1. Непроработанность механизма использования нулевой процентной ставки, которая:

а) дифференцирована по топливдобывающим субъектам, что не соответствует одному из принципов бюджетной системы – равенству бюджетных прав субъектов РФ, муниципальных образований;

б) распространяется на морские месторождения Арктики и месторождения Каспийского и Азовского морей. Данные меры направлены на активное освоение месторождений Восточной Сибири и Арктики и согласуются с государственными геополитическими интересами. Заметим, что пройдет еще не менее 15–20 лет, прежде чем доля нефти в совокупном объеме добычи из традиционных нефтегазоносных районов будет значительно уменьшена, однако льготы по НДС для этих месторождений не предусматриваются;

в) применима для сверхвязкой нефти.

При этом российская практика оценки качества не позволяет определить, нефть какого месторождения подлежит льготному налогообложению, а строительство систем подготовки учета нефти возле каждого месторождения из-за длительного срока окупаемости (>10 лет) затруднительно в финансовом плане, особенно для малых недропользователей.

2. Сложность в применении коэффициента выработанности. Использование для исчисления НДС льготного значения коэффициента выработанности для месторождений, истощенных более чем на 80 %, что экономически невыгодно для большинства недропользователей из-за осуществляемого прироста запасов на разрабатываемом месторождении.

Предлагается следующая методика реформирования НДС, позволяющая усилить его регулируемую функцию.

В общем случае величина налога на добычу полезных ископаемых определяется как произведение количества добытой нефти на налоговую ставку

$$H_{\text{ндс}} = O \times (419 \times K_{\text{ц}} \times K_{\text{в}}), \quad (1)$$

где  $H_{\text{ндс}}$  – величина налога на добычу полезных ископаемых;  $O$  – объем добытой нефти, т;  $K_{\text{ц}}$  – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;  $K_{\text{в}}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка.

Предлагаем следующую формулу расчета  $K_{\text{в}}$ :

$$K_{\text{в}} = \frac{K}{T/12} \times D, \quad (2)$$

где  $K$  – количество дней;  $T$  – добыча нефти в год согласно техническому проекту, т;  $D$  – дебит скважины в сутки, т/сут.

Данная формула пригодна для прямого учета. В случае косвенного учета используется следующая модификация:

$$K_{\text{в}} = \frac{D}{T/12}, \quad (3)$$

где  $D$  – добыча нефти в месяц, т.

Данные для расчета  $K_v$  доступны из технологической схемы разработки месторождения, соответствующей документационному обеспечению лицензионного соглашения. При необходимости схема уточняется и согласуется с территориальными органами Федерального агентства по недропользованию. Считаем, что данный способ расчета способствует сдерживанию интенсивной выкачки, а предполагаемое увеличение добычи планируется нефтедобывающим предприятием с проведением соответствующих расчетов в процессе производственной деятельности.

Следующим элементом методики является введение льготы по налогу на прибыль. Таким образом,

$$НП_{л} = НП_{р} - Н_{л}, \quad (4)$$

где  $НП_{л}$  – величина налогооблагаемой прибыли, рассчитанной с учетом льготы;  $НП_{р}$  – величина налогооблагаемой прибыли, рассчитанной обычным путем;  $Н_{л}$  – величина предоставляемой налоговой льготы.

Порядок предоставления льготы по налогу на прибыль зависит от параметров, характеризующих разрабатываемое месторождение (табл. 3), и уровня мировых цен на нефть.

Поправочные коэффициенты образуют льготу по налогу на прибыль, размер которой определяется формулой:

$$Н_{л} = Н_{ндии} \times (K_1 + K_2 + K_3 + K_4), \quad (5)$$

где  $K_1 + K_2 + K_3 + K_4$  – поправочные коэффициенты, доли.

Таблица 3

**Размер поправочных коэффициентов, зависящих от характеристик месторождения полезных ископаемых**

| Параметр   | Значение                |           |           |           |       |
|--|-------------------------|-----------|-----------|-----------|-------|
|  | Поправочный коэффициент |           |           |           |       |
| Удаленность от объектов круглогодичной дорожной инфраструктуры, км ( $K_1$ ) | 50–100                  | 100–200   | 200–300   | 300–500   | > 500 |
|  | 0,1                     | 0,2       | 0,3       | 0,4       | 0,5   |
| Глубина залегающего пласта, м ( $K_2$ )                                      | 2000–2500               | 2500–3000 | 3000–3500 | 3500–4000 | >4000 |
|  | 0                       | 0,1       | 0,2       | 0,3       | 0,4   |
| Вязкость, мм <sup>2</sup> /с ( $K_3$ )                                       | < 20                    | 21–30     | 31–40     | 41–50     | > 50  |
|  | 0                       | 0,1       | 0,2       | 0,3       | 0,4   |
| Обводненность, % ( $K_4$ )   | 70–75                   | 76–80     | 81–85     | 86–90     | > 90  |
|  | 0,1                     | 0,2       | 0,3       | 0,4       | 0,5   |

Ограничителем размера льготы является величина НДСП или валовой прибыли. Привязка поправочных коэффициентов к мировой цене на нефть позволяет реализовать функцию встроенного стабилизатора (табл. 4). Таким образом, обеспечивается наполнение бюджетной системы и осуществляется поддержка нефтедобывающего предприятия с целью сохранения его финансовой устойчивости.

Таблица 4

**Изменение поправочных коэффициентов  
с учетом мировых цен на нефть**

| Стоимость нефти,<br>дол./бар | Корректировка поправочных коэффициентов с учетом мировых цен на нефть |
|------------------------------|---|
| <50                          | $(K_1 + K_2 + K_3 + K_4) \times 2$                                    |
| 50 – 70                      | $(K_1 + K_2 + K_3 + K_4) \times 1,5$                                  |
| 70 – 90                      | $K_1 + K_2 + K_3 + K_4$   |
| 90 – 100                     | $(K_1 + K_2 + K_3 + K_4) / 1,5$                                       |
| >100                         | $(K_1 + K_2 + K_3 + K_4) / 2$   |

Проведенные модельные расчеты на примере месторождений Томской и Тюменской областей подтверждают, что предложенные корректировки являются результативными и действительно обеспечивают варьирование налоговой нагрузки, создают реальные предпосылки к формированию эффективной системы налогообложения недропользователей.

Таким образом, предлагаемые направления модернизации системы налогообложения нефтедобывающих предприятий позволят упорядочить систему налоговых льгот, обеспечить более справедливый уровень налоговой нагрузки, заинтересовать (и заставить) нефтедобывающие предприятия осуществлять воспроизводственно-инвестиционные процессы.