

## Раздел II. Особенности отраслевого налогообложения и учета

В рубрике «Особенности отраслевого налогообложения и учета» размещаются материалы, посвященные анализу и рассмотрению вопросов налогообложения и учета, которые характерны только для определенных отраслей экономики. Это рубрика о налоговой и учетной специфике, которая объективно присутствует в каждой сфере хозяйствования.



**Горбунова Елена Николаевна**

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры «конституционного, административного и  
муниципального права» ФГБОУ ВПО «Югорский  
государственный университет»,  
г. Ханты-Мансийск  
Email: GorbunovaEN@mail.ru

### Особенности существующей системы налогообложения в нефтяной промышленности России и перспективы ее совершенствования

Аннотация: Актуальность статьи обусловлена важностью роли нефтяного сектора в экономике России, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие страны. Сложившаяся на сегодняшний день ситуация в нефтяной отрасли еще раз подтверждает актуальность статьи, которая также заключается в необходимости внедрения эффективных моделей (механизмов) в налогообложение нефтяной отрасли. Цель статьи – проанализировать предложенные варианты налоговых механизмов, с целью совершенствования механизма государственного регулирования налоговой политики в нефтяной отрасли России. В статье раскрывается содержание параметров налога на добавленный доход. Автор считает, что для получения эффективного результата требуется системная работа в отношении реформы налогообложения нефтяной отрасли, поэтапный переход от налогового маневра к налогообложению добавленного дохода нефтяных компаний.

Ключевые слова: нефтяная отрасль, налоговая политика, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), налог на добавленный доход (НДД).

Annotation: The relevance of the article due to the importance of the oil sector in the Russian economy, its significant impact on the socio-economic development of the country. The current situation today in the oil industry once again confirms the relevance of the article, which also lies in the need to implement effective models (mechanisms) in the taxation of the oil industry. The purpose of the article – to analyze the options proposed tax incentives in order to improve the mechanism of state regulation of tax policy in the Russian oil industry. The article reveals the parameters of the added tax revenue. The author believes that in order to obtain effective results requires systematic work on the reform of the taxation of the oil industry, a gradual transition from the tax maneuver to the taxation of the added income of the oil companies.

Keywords: the oil industry, tax policy, severance tax, added tax revenue.

Для России, относящейся к числу крупнейших мировых производителей минеральных ресурсов, чрезвычайно актуальной является проблема построения эффективной налоговой системы, обеспечивающей изъятие в пользу государства генерируемой при добыче минеральных ресурсов сверхприбыли, или ресурсной ренты. Налогообложение минерально-сырьевого сектора, с одной стороны, должно обеспечить значительные и стабильные налоговые поступления в государственный бюджет, с другой – сохранять достаточные стимулы для инвестиций в данный сектор экономики.

Проведенная в последние годы реформа позволила значительно повысить бюджетную эффективность налоговой системы и приблизить ее к мировой практике. В то же время произведенные изменения не решили всех проблем. Ухудшение условий добычи требует дальнейшего совершенствования налоговой системы, создания необходимых стимулов для инвестиций в освоение новых месторождений.

На протяжении длительного периода времени российское законодательство о налогообложении нефтяной отрасли было нацелено на обеспечение любой ценой должного уровня налоговых поступлений в бюджет. Экономическая эффективность при этом уходила на второй план. Следствием этого стал сложившийся крайне неблагоприятный налоговый климат, препятствующий интенсивному развитию отрасли и повышению ее эффективности.

В статье рассмотрены возможные варианты дальнейшего реформирования системы налогообложения нефтяного сектора и сделаны выводы о необходимости построения рентоориентированной налоговой системы.

Главной целью реформирования нефтяного налогообложения является разработка и внедрение современного и эффективного налогового режима, который бы обеспечивал непрерывный и стабильный поток налоговых поступлений в бюджет и способствовал долгосрочному развитию нефтяной промышленности.

Исходя из поставленной цели, определяются содержательные экономические требования к оптимальной структуре налогов в добыче нефти, которая должна:

- быть нацелена на экономическую ренту, то есть она должна ориентироваться на прибыль (позволяя возместить все издержки и получить адекватный возврат по рискованным инвестициям);
- защищать те проекты, которые обладают предельной эффективностью (до учета налогов), и стараться избегать эффекта досрочного оставления месторождений из-за чересчур высоких налогов;
- избегать стимулирования ненужных затрат в целях экономии на налогах;
- быть управляемой в смысле администрирования и обеспечения налоговой дисциплины.

Из этих требований, следует, что налоговая система, базирующаяся в основном на валовой выручке (роялти или НДС), не нацелена на экономическую ренту и не может быть использована как эффективный механизм ее распределения.

Таким образом, для создания эффективного налогового режима при добыче нефти, наряду с выбором механизма и параметров гибкого рентного налога, не меньшее значение имеет изменение других налогов, которыми должно сопровождаться его внедрение. Это означает, что позитивный результат может быть получен только при системном подходе к разработке и пакетному внедрении всей совокупности налоговых изменений.

На современном этапе в России основным способом изъятия доходов рентного характера является специальное налогообложение.

Главный недостаток существующей налоговой системы состоит в том, что:

- она не учитывает особенности недропользования, большую дифференциацию объектов разработки;

– большинство налогов имеют своей базой выручку, объем реализации, а не доход. При подобном принципе исчисления налогов не учитывается уровень затрат, конъюнктура рынка и соотношение доходов и расходов. Есть налоги, которые вообще не чувствительны к уровню затрат и ценам на продукцию – это акцизы, налог на имущество.

Представляется, что в целом наибольшими достоинствами обладает налоговая схема в сфере нефтедобычи со следующими тремя компонентами:

– умеренный налог типа роялти (или НДС) для обеспечения гарантированных налоговых поступлений, ставка которого с целью минимизации регрессивного влияния на условия деятельности в добыче нефти не должна превышать 10%;

– обычный налог на прибыль;

– специальный гибкий налог, который обеспечивал бы, чтобы в периоды высоких цен на нефть и/или при разработке крупных месторождений с низкими затратами налоговое бремя автоматически повышалось, а государство забирало существенную часть любой получаемой сверхприбыли. Такой гибкий налог также должен обеспечить, чтобы в периоды низких цен на нефть и/или при наличии очень высоких затрат на освоение месторождений налоговое бремя снижалось и давало возможность продолжать разработку тех месторождений, которые сохраняют свою экономическую эффективность до уплаты налогов. Как правило, под таким специальным налогом подразумевается налог на дополнительный доход (далее – НДС).

Важнейшим направлением совершенствования налоговой системы в нефтяной промышленности является разработка подходов, позволяющих снизить темпы падения добычи нефти, экономически стимулировать работы по малодебитному фонду и вводу бездействующих скважин.

Наиболее совершенной формой налогообложения добычи нефти является налогообложение определяемого тем или иным образом дополнительного (чистого) дохода. Поскольку все горно-геологические и географические характеристики месторождения в конечном счете отражаются в получаемом при его разработке доходе, такой подход обеспечивает автоматическую дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. В результате не возникает экономических препятствий для разработки нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами. Такой подход может быть реализован в разных формах, например, на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД), ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль.

Применение НДС на новых месторождениях имеет ряд преимуществ по сравнению с НДС, оно обеспечивает автоматическое приведение налоговой нагрузки в соответствие с условиями разработки конкретных месторождений. В отличие от налога на добычу, НДС основан на показателях дополнительного дохода и R-фактора, объективно отражающих реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения. Тем самым непосредственно учитываются горно-геологические и географические условия добычи углеводородов. НДС учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, то есть его истощение. В случае высокоэффективных проектов применение НДС обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства; одновременно создаются условия для реализации низкоэффективных проектов. НДС стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости капитальных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности.

Введение налога на дополнительный доход позволяет обеспечить дифференциацию налоговой нагрузки и создать необходимые условия для освоения новых нефтяных месторождений с повышенными производственными затратами. Вместе с тем переход к такому налогообложению требует создания определенных условий, прежде всего решения проблемы определения и применения для целей исчисления налогов рыночных цен на нефть и организации учета и контроля доходов и затрат при добыче нефти в разрезе месторождений (лицензионных участков).

Налогообложение дополнительного дохода является более сложной формой налогообложения, однако с точки зрения интересов долгосрочного развития такое усложнение налоговой системы представляется оправданным.<sup>1</sup>

Также эффективное применение НДД предполагает использование для целей налогообложения внутрироссийских биржевых цен на нефть, в противном случае применение налога на дополнительный доход неэффективно, так как это может привести к искусственному занижению цен налогоплательщиками, а также образованию трансфертных цен. Учитывая, что биржевая торговля углеводородными ресурсами только развивается в России, применение налогов на дополнительный доход и финансовый результат возможно после совершенствования регуляторной политики государства.<sup>2</sup>

Таким образом, целесообразно введение НДД для новых месторождений. При этом под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия закона о НДД. Поскольку на большую часть неосвоенных месторождений лицензии уже выданы, не следует ограничивать применение НДД только месторождениями, лицензии на разработку которых будут выданы после введения закона в действие. Налоговые обязательства по уплате НДД по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно.

Кроме того, применение НДД будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В то же время снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно мал.

#### Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая. 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (в ред. от 08.06.2015).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г. (в ред. от 29.06.2015.).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. Проект. Внесен правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г. Принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ в первом чтении 16 апреля 1998 г.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Проект. Внесен правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г.

5. Федеральный закон «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы С. Доном, С. Орловой, Л. Маркеловым и др., 1998.

1 Бобылев Ю.Н. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики, М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 200 с.

2 Панчева В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России. Автореф. дис. ...канд. экон. наук. Государственный университет управления, Москва, 2015.

6. Федеральный закон «О плате за пользование недрами»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы Ю. Теном, С. Доном 6 сентября 1999 г.

7. Бобьлев Ю.Н. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики, М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 200 с.

8. Панчева В.С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Государственный университет управления, Москва, 2015.



### Горбунова Елена Николаевна

кандидат юридических наук,  
доцент кафедры «конституционного, административного и  
муниципального права» ФГБОУ ВПО «Югорский  
государственный университет»,  
г. Ханты-Мансийск  
Email: GorbunovaEN@mail.ru

## История становления и этапы развития системы налогообложения добычи полезных ископаемых в России

Аннотация: Актуальность статьи обусловлена важностью роли нефтяного сектора в экономике России, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие страны. Цель статьи – рассмотреть процесс становления налоговой политики и налоговой системы в нефтяной отрасли. В статье описывается история становления системы налогообложения нефтяной отрасли. Автором выделены основные этапы развития системы налогообложения добычи полезных ископаемых. Сформулированы основные выводы по совершенствованию действующего законодательства в области налогообложения нефтяного сектора экономики России.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая система, налоговое законодательство, система налогообложения, нефтяная отрасль.

Annotation: Actuality of the article is conditioned by importance of role of petroleum sector in the economy of Russia, his considerable influence on socio-economic development of country. Aim of the article – to consider becoming to tax politics and tax system in petroleum industry. History of becoming of the system of taxation of petroleum industry is described in the article. An author is distinguish the basic stages of development of the system of taxation of mining. Basic conclusions are set forth for perfections of current legislation in area of taxation of petroleum sector of economy of Russia.

Keywords: tax politics, tax system, tax law, system of taxation, petroleum industry.

Налогообложение добычи нефти в нашей стране было и остается предметом особой дискуссии. Законодательство в этой части меняется практически ежегодно. Только в последние два года были введены новые системы налогообложения добычи углеводородного сырья на шельфе, установлены специальные режимы для налогоо-

бложения добычи нефти из труднодоступных залежей, был проведен масштабный «налоговый маневр» – перераспределение налоговой нагрузки между экспортом, добычей и переработкой нефти. И, несмотря на то, что президент РФ Владимир Путин в конце прошлого года предложил на четыре года зафиксировать действующие налоговые условия и «к этому вопросу больше не возвращаться», попытки перекроить налогообложение в нефтяном секторе не прекращаются.

Министерство энергетики и нефтяные компании предлагают уже в этом году приступить к более масштабной реформе налогообложения в нефтяном секторе, основанной на налогообложении чистого дохода. Основная цель реформы – предотвратить падение добычи в традиционных регионах. На первый взгляд, идеология этой реформы понятна и давно известна – перейти от налогов с выручки к налогам, основанным на прибыли от деятельности по добыче нефти.<sup>1</sup>

Вместе с тем, необходимо обратиться к истории становления и развития системы налогообложения добычи полезных ископаемых в России.

В развитии системы налогообложения нефтяной отрасли можно выделить несколько основных этапов.

Этап 1. Формирование и развитие системы платного недропользования (1992-2001 гг.):

– 1992-1995 гг. – период становления новой системы налогообложения в соответствии с законом «О недрах». Широкое применение нерыночных механизмов изъятия и распределения рентных доходов;

– 1995-1999 гг. – период активного налогового регулирования нефтяного сектора на региональном уровне, ограниченное использование дифференцированных механизмов;

– 1999-2001 гг. – период масштабного и эффективного использования схем налоговой оптимизации при мягких институциональных условиях; постепенный отказ государства от дифференцированного налогообложения.

Этап 2. Реформирование системы специального налогообложения нефтяного сектора (с 2002 г.):

– 2002-2004 гг. – ослабление роли регионов в регулировании нефтяного сектора, эффективное решение проблемы трансфертного ценообразования для налога на добычу, отсутствие гибких подходов к изъятию доходов рентного характера;

– Начатые в 2005-2006 гг. преобразования, затронувшие вопросы налогообложения природных ресурсов, разграничения полномочий по их регулированию между уровнями государственной иерархии, введение новых механизмов налогообложения и др., можно считать современным этапом реформирования рентных отношений (см. табл.1).

Таблица 1.

### Налогообложение нефтяного сектора России (с 1 января 2002 г.)

Вид налога	Распределение	Ставка налога	Налоговая база
<b>Налог на добычу:</b>			
– нефть а)	ФБ – 80% РБ – 20%	340 руб./т	Количество добытой нефти в натуральном выражении; ставка применяется с учетом мировых цен на нефть
– нефть б)	ФБ – 80%, РБ – 20%	16,5%	Стоимость добытой нефти

1 Трунин И.В. Налог на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию [http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id\\_4=33117](http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117) (дата обращения 21.09.2015).

Регулярные платежи при пользовании недрами:			
– поиск и оценка	ФБ – 40%, РБ – 60%	120-360 руб./кв. км	Площадь участка недр
– разведка	ФБ – 40%, РБ – 60%	5-20 тыс. руб./кв. км	Площадь участка недр
Разовые платежи за право на добычу	ФБ – 40%, РБ – 60%	Не менее 10%	Величина налога на добычу в расчете на среднегодовую проектную мощность
Экспортная пошлина	ФБ – 100%	35-40%	При цене нефти на мировых рынках свыше 15 \$/барр.
Налог на имущество	РБ – 100%	2%	Среднегодовая стоимость имущества
Налог на прибыль	По ставке: ФБ – 7,5%, РБ – 14,5%, МБ – 2%	24%	Полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов

Примечание:

а) – в период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г.,

б) – с 1 января 2005 г., ФБ – федеральный, РБ – региональный и МБ – местный бюджеты.

Этап 3. Совершенствование действующей системы налогообложения:

– 2007-2009 гг. – применение гибких подходов к налогообложению нефтяного сектора; введение дифференциации НДС.

– 2010 – 2015 гг. – стимулирование разработки истощенных и новых нефтяных месторождений; применения механизма налоговых каникул по НДС при добыче нефти; введение налогового маневра.

На современном этапе в России основным способом изъятия доходов рентного характера является специальное налогообложение (см. табл.2).

Таблица 2.

Современная система налогообложения нефтяного сектора (с 1 января 2014 г.)

Вид налога	Распределение	Ставка налога	Налоговая база
Налог на добычу:			
– нефть	ФБ – 80% РБ – 20%	493 руб./т	Количество добытой нефти в натуральном выражении; ставка применяется с учетом мировых цен на нефть
Регулярные платежи при пользовании недрами:			
– поиск и оценка	ФБ – 40%, РБ – 60%	120-540 руб./кв. км	Площадь участка недр
– разведка	ФБ – 40%, РБ – 60%	5-20 тыс. руб./кв. км	Площадь участка недр
Разовые платежи за право на добычу	ФБ – 100%	Не менее 10%	Величина налога на добычу в расчете на среднегодовую проектную мощность
Экспортная пошлина	ФБ – 100%	35-40%	При цене нефти на мировых рынках свыше 15 \$/барр.
Налог на имущество	РБ – 100%	2%	Среднегодовая стоимость имущества

Налог на прибыль	По ставке: ФБ – 100%	20%	Полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов
НДС	По ставке: ФБ – 100%	18%	реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ
Налогов на прибыль организаций при выполнении соглашений о разделе продукции	По ставке: ФБ – 20%, РБ-80%	По соглашению	Выполненные работы

Эффективность функционирования нефтяной отрасли во многом определяется системой налогообложения – системой раздела дохода, формирующегося в данной отрасли. Величина платежей в бюджет базируется на объеме нефти без учета индивидуальных особенностей месторождений, несмотря на то, что экономические показатели нефтедобывающих предприятий сильно различаются в зависимости от горно-геологических и природно-экономических условий и стадии разработки запасов.

Выбор эффективной системы налогообложения нефтяного сектора должен начинаться с ясного понимания ее задач и того, как они соотносятся с потребностями, возможностями и критериями принятия решений у потенциальных потребителей и инвесторов. Для привлечения инвестиций в нефтяной сектор необходимо, прежде всего, пересмотреть законодательную базу РФ, сделать ее более прозрачной и эффективной. Иностранцев отпугивает нестабильность нормативной базы и противоречие многих норм, что приводит к отсутствию на российском нефтяном рынке иностранных инвестиций.

Существующая система налогообложения не в полной мере отражает современные подходы, присущие мировому нефтяному бизнесу, в практике которого ставки налогов часто устанавливаются в зависимость от одного или нескольких параметров, например, от рентабельности, производительности скважин, объемов добычи нефти.

На протяжении длительного периода времени российское законодательство о налогообложении нефтяной отрасли было нацелено обеспечение любой ценой должного уровня налоговых поступлений в бюджет. Экономическая эффективность при этом уходила на второй план. Следствием этого стал сложившийся крайне неблагоприятный налоговый климат, препятствующий интенсивному развитию отрасли и повышению ее эффективности.

В заключении следует отметить, что проведенная в последние годы реформа позволила значительно повысить бюджетную эффективность налоговой системы и приблизить ее к мировой практике. В то же время произведенные изменения не решили всех проблем. Ухудшение условий добычи требует дальнейшего совершенствования налоговой системы, создания необходимых стимулов для инвестиций в освоение новых месторождений.

#### Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая. 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. (в ред. от 08.06.2015).



2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г. (в ред. от 29.06.2015.).

3. Трунин И.В. Налог на финансовый результат: льготы вместо стимулов к развитию [http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id\\_4=33117](http://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=33117) (дата обращения 21.09.2015).



## Группа компаний «НАЛОГИ и ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»

### **Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право»**

Это актуальная информация по всем вопросам налогообложения, включающая обзор от последних налоговых слухов о подготавливаемых законопроектах до горячих налоговых новостей недели.

Рассылка содержит: профессиональный комментарий к налоговым документам недели, позволяющий налогоплательщику адекватно оценить возможные последствия его принятия, краткие резюме самых значимых судебных решений недели по спорным вопросам налогообложения, разрешенных как в пользу, так и против налогоплательщиков.

Кроме того, Вы можете получить информацию о планах развития и обновлениях электронной базы данных «Аналитический обзор судебной практики по налоговым и финансовым спорам».

**ВНИМАНИЕ!** Еженедельная рассылка «Налоговые новости от Группы компаний «Налоги и финансовое право» не содержит рекламных блоков и материалов, за исключением информации о конференциях и семинарах, проводимых компанией, и информации о новых книгах и журналах, выпущенных издательством «Налоги и финансовое право».

---

Оформить подписку на рассылку можно, посетив сайт  
Группы компаний «Налоги и финансовое право» [www.cnfp.ru](http://www.cnfp.ru)