

Министерство науки и высшего образования РФ  
Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение высшего образования  
**«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт экономики, государственного управления и финансов

Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ О.Н.Харченко

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 г.

**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ  
НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ (НА ПРИМЕРЕ ПАО НК «РОСНЕФТЬ»)

38.04.01 Экономика

38.04.01.07 «Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ»

Руководитель \_\_\_\_\_ доцент, канд.экон.наук О.Н. Харченко

Выпускник \_\_\_\_\_ Раиса Владимировна  
Тюкпиекова

Рецензент \_\_\_\_\_ начальник отдела по  
учету МПЗ и товаров  
ООО «РН-Учет» Д.В. Логунов

Красноярск 2023

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Историко-правовые аспекты развития системы налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли.....	7
1.1 Состояние и перспективы развития нефтегазовой отрасли в России и за рубежом .....	7
1.2 Историзм налогообложения нефтегазовых предприятий в России.	18
1.3 Роль предприятий нефтегазового сектора в бюджете России.....	28
2 Методические аспекты налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли .....	37
2.1 Подходы к налогообложению нефтегазовых предприятий .....	37
2.2 Налоговая нагрузка вертикально интегрированных нефтегазовых компаний в России .....	49
2.3 Сравнительный анализ налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья.....	62
3 Особенности налогообложения на предприятиях нефтегазовой отрасли (на примере ПАО НК «Роснефть») .....	77
3.1 Трансформация расчета налогообложения нефтегазовой отрасли под влиянием санкций со стороны Европейского союза .....	77
3.2 Совершенствование методики расчета налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья.....	88
Список использованных источников .....	100
Приложения А-В .....	110

## ВВЕДЕНИЕ

Россия обладает крупнейшими в мире запасами нефти и газа, являющимися экономическим потенциалом и при эффективности его использования – основой гарантированного и долговременного обеспечения экономической и энергетической безопасности государства, удовлетворения текущих нужд и перспективных потребностей экономики в углеводородах. Для экономики страны нефтегазовый сектор является одной из стратегических и финансово значимых отраслей. Нефтегазовая отрасль России динамично развивается и обеспечивает значительный вклад в формирование положительного торгового баланса и налоговых поступлений в бюджет страны. Налоговые поступления в бюджет на сегодняшний день составляет 40% всех доходов, в связи с чем налогообложение нефтегазовой отрасли является приоритетным вопросом России. Быстро меняющиеся экономические условия, политическая ситуация в мире и внутри страны, изменения в законодательстве – все это приводит к постоянным изменениям и переменам в системе налогообложения нефтегазовой отрасли, последствия которых в первую очередь ощущают на себе нефтегазовые компании.

Налогообложение нефтяной отрасли всегда оставалось острым и дискуссионным вопросом с точки зрения налогоплательщиков.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы заключается регулярных изменениях системы налогообложения нефтегазовой отрасли, обусловленных зависимостью доходов страны от деятельности нефтегазодобывающих компаний.

Вопросы налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли изучались и анализировались на протяжении всего времени существования нефтедобывающих компаний. В основу исследований по теме магистерской диссертации положены труды российских ученых в сфере налогообложения добычи углеводородного сырья: С.В. Барулин, С.А. Аржаева, Ю.П. Белова, Ю.Н. Бобылева, Б.И. Герасимова, И.П. Давыдова, С.С. Ежова, Е.В.Картовенко,

В.А. Кашин, А.В. Брызгалина, С.Ю. Глазьев, А.О. Губин, В.Д. Зубарева, В.Г. Князев, Э.М. Халимова, Д.Г. Черник и другие.

**Цель исследования** – анализ существующей системы налогообложения нефтегазовой отрасли и совершенствование методики расчета налога на дополнительный доход.

Для достижения поставленной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- дать оценку состоянию и перспективам развития нефтегазовой отрасли в России и за рубежом;
- провести периодизацию развития системы налогообложения нефтегазовой отрасли;
- проанализировать влияние нефтегазовых доходов на бюджет Российской Федерации.
- систематизировать подходы к налогообложению нефтегазовых предприятий;
- сопоставить налоговую нагрузку вертикально-интегрированных компаний нефтегазовой отрасли России;
- провести сравнительный анализ налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход;
- рассмотреть изменения в системе налогообложения нефтегазовой отрасли России, вызванные санкциями со стороны Европейского союза;
- предложить пути совершенствования методики расчета налога на дополнительный доход.

**Объект исследования** – налогообложение нефтегазовой компании ПАО НК «Роснефть».

**Предмет исследования** – налоговый учет нефтегазодобывающей отрасли.

**Научная новизна** исследования состоит в совершенствовании методики расчета налога на дополнительный доход и подтверждение

целесообразности ранжирования месторождений нефти и газа по степени выработанности при расчете НДД с точки зрения нефтегазовых компаний.

**Теоретическую основу** исследования составляют труды ведущих российских и зарубежных авторов, посвященные проблемам налогового учета и отчетности предприятий нефтегазовой отрасли.

**Информационную базу** исследования составляют монографии, публикации в открытой печати, учебные материалы, финансовые (бухгалтерские) отчеты вертикально-интегрированных нефтегазовых компаний; данные Федеральной службы по статистике, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, нормативно-правовые акты Российской Федерации.

**Методология и методы исследования.** Проведение исследования осуществлялось путем использования классических общенаучных методов анализа, систематизации, сравнения, дедукции, индукции, методов экономического и статистического анализа и др.

**Теоретическая значимость** исследования состоит в приращении знаний о методике расчета налога на дополнительный доход в результате дополнения этапа ранжирования и добавления корректирующего коэффициента в конечную формулу расчета НДД.

**Практическая значимость** проведенного исследования заключается в разработке рекомендации по совершенствованию методики расчета налога на дополнительный доход нефтегазодобывающих компаний.

**Структура работы.** Данная диссертационная работа состоит из введения, трех глав основного текста, заключения, списка использованных источников, включающего 67 наименований и 4 приложения. Основное содержание работы изложено на 90 страницах, иллюстрируется 11 рисунков и 14 таблиц.

Во *введении* обоснована актуальность темы исследования, определены цели и задачи, раскрыта научная новизна, объект и предмет исследования, теоретическая и практическая значимость работы.

В *первой главе* исследуется состояние и перспективы нефтегазовой отрасли России и за рубежом, также рассматривается история развития системы налогообложения нефтегазовой отрасли, определяется специфика налогообложения нефтегазовых компаний, помимо этого выявляется роль нефтегазовых поступлений в бюджете России.

Во *второй главе* исследования рассматриваются методические аспекты налогообложения нефтегазовых предприятий, а именно рассмотрены существующие подходы к налогообложению нефтегазовых предприятий, проанализирована налоговая нагрузка пяти крупнейших вертикально-интегрированных компаний нефтегазовой отрасли в России, помимо этого был произведен сравнительный анализ двух специфических налогов, налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход.

В *третьей главе* рассмотрены изменения налогообложения нефтегазовой отрасли под влиянием санкций, а также было предложено совершенствование методики расчета налога на дополнительный доход.

В *заключении* сформулированы выводы исследования, обобщены основные научные результаты.

**Публикации результатов исследования.** По результатам проведенного исследования автором были опубликованы следующие научные статьи в журналах:

1. Тюкпиекова, Р.В. Влияние доходов нефтегазовой отрасли на бюджет Российской Федерации / Р.В. Тюкпиекова, О.Н. Харченко // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии, №5 – 2023. – С.250-254.

2. Тюкпиекова, Р.В. Состояние и перспективы развития нефтегазовой отрасли в России / Р.В. Тюкпиекова // Российско-китайский научный журнал «Содружество», №1 (31) – 2023. – С.36-41.

# **1 Историко-правовые аспекты развития системы налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли**

## **1.1 Состояние и перспективы развития нефтегазовой отрасли в России и за рубежом**

Нефть и газ являются основными природными энергоносителями, а продукты их переработки применяются практически во всех отраслях промышленности (энергетика, транспорт, строительство, химическая отрасль, сельское хозяйство и т.д.). Из нефти и газа вырабатываются множество известных продуктов потребления: топливо, строительные материалы, моторные масла, пластмасса, синтетические волокна, каучуки, лаки, краски, минеральные удобрения, а также моющие средства, лекарства и многое другое [1].

Нефтегазовая отрасль оказывает существенное влияние на экономику России. В настоящее время это основа для формирования бюджета и обеспечения функционирования многих других отраслей экономики. Нефтяной сектор топливно-энергетического комплекса России является одним из наиболее устойчиво работающих производственных комплексов российской экономики. Нефтяной сектор обеспечивает значительный вклад в формирование положительного торгового баланса и налоговых поступлений в бюджет РФ. В 2022 г. на долю нефтегазового сектора приходится примерно 20% произведенного ВВП России, а доля нефтегазовых доходов в бюджете страны составляет 40 %. Такие высокие показатели связаны со значительным ресурсным и производственным потенциалом нефтяной отрасли страны.

Добываемые в РФ углеродные энергоресурсы позволяют полностью удовлетворить внутренний спрос в топливе, обеспечивают энергетическую безопасность страны, а также вносят существенный вклад в мировое энергосырьевое хозяйство [1].

Для поддержания стабильно высокого объема добычи в России постоянно ведется поиск новых месторождений, в том числе в

труднодоступных регионах с суровым климатом, на дне Северного Ледовитого и Тихого океанов. Переработка и производство нефтепродуктов осуществляются более чем на 30 заводах.

На рисунке 1 представлена динамика добычи нефти в России с учетом газового конденсата за 2012-2022 гг. [2]

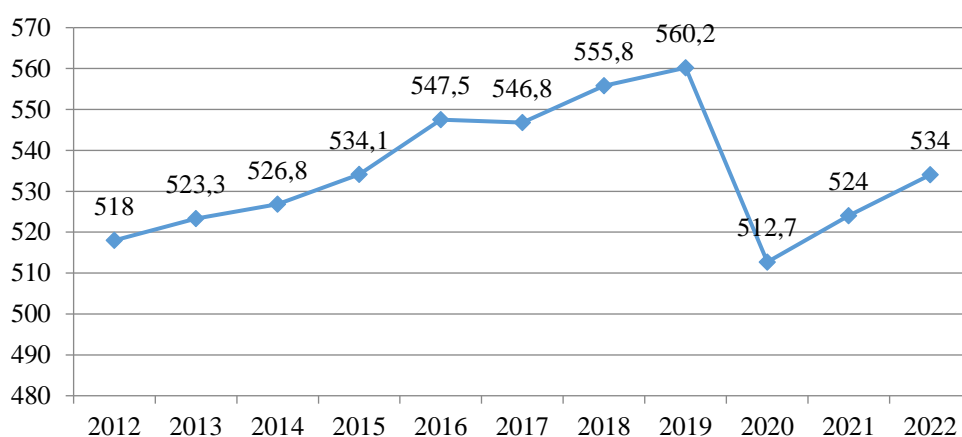


Рисунок 1 – Динамика добычи нефти в России с учетом газового конденсата за 2012-2022 гг., млн т

С 2012 по 2016 года наблюдается тенденция роста добычи нефти в России – с 518 млн тонн до 547,5 млн тонн в год. Незначительное сокращение объема добычи нефти в России в 2017 году по сравнению с 2016 вызвано выполнением обязательств соглашения ОПЕК по снижению добычи сырья. Затем до 2019 года включительно продолжается рост добычи нефти.

В 2020 году было добыто 512,68 млн т, что является минимальным количеством с 2011 года. Количество добытой нефти упало на 9,5 % по сравнению с 2019 годом. Это связано с тем, что в 2020 году нефтяной рынок испытал шок падения спроса на фоне пандемии, при этом предложение сырья оказалось в избытке. Чтобы восстановить ситуацию на рынке, страны ОПЕК+ с участием России, на которые приходится 40 % мировой добычи нефти, договорились организованно снизить добычу. На Россию и Саудовскую Аравию пришлось самые большие квоты ограничений. В результате добыча нефти в России опустилась почти до уровня 10-летней давности.



В 2021-2022 гг. наблюдается тенденция равномерного роста. Так, уровень добычи нефти по сравнению с 2020 годом в 2021 году вырос на 2,2 %, а в 2022 году на – 4,2 %. Таким образом, объем добычи нефти в 2022 г. с учетом газового конденсата составил 534 млн. тонн, собственно нефти – 493 млн. тонн.

По данным отчета Statistical Review of World Energy 2021 компании British Petroleum и данных Федеральная служба государственной статистики Россия занимает 2 место в мире по объемам добычи «чёрного золота» – после США [3].

На рисунке 2 представлен ТОП-10 стран мира с наибольшими показателями добычи нефти в сутки в 2022 г [3, 4].

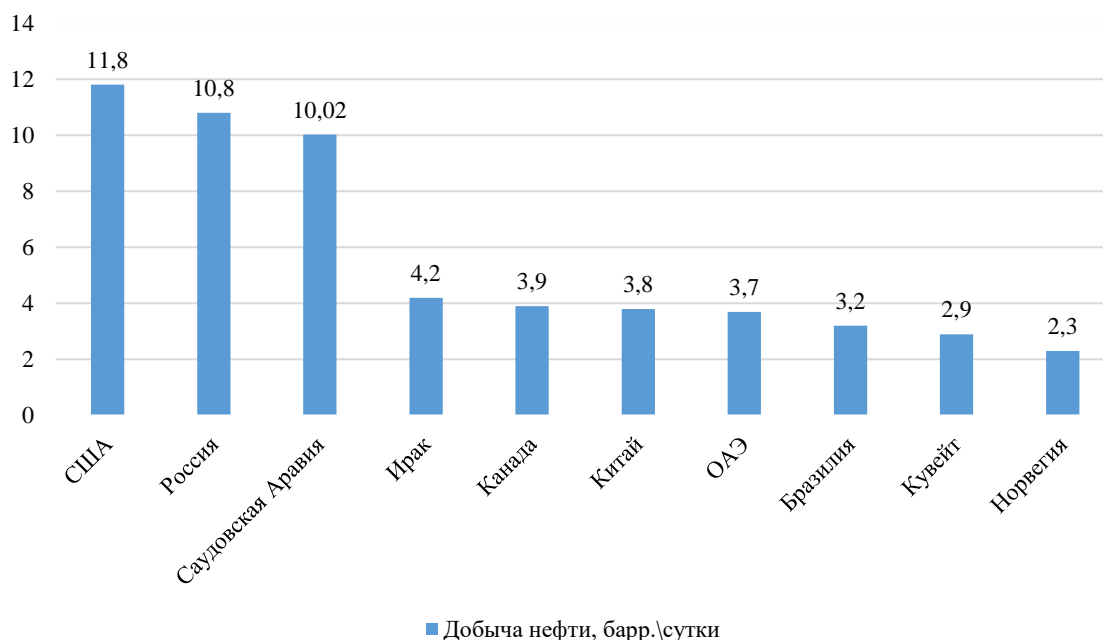


Рисунок 2 – ТОП-10 лидирующих стран по добыче нефти в 2022 г., барр.\сутки

США сохраняют лидерство по объему суточной нефтедобычи в мире (на Штаты приходится около 18,6 процента от общемировой добычи). Благодаря развитым технологиям и обширным инвестициям США добывают и «нетрадиционную нефть» – битуминозные пески и топливо, получаемое из горючих сланцев.

К 2022 году США подошли (по разным оценкам) с резервами в 50-68,8 млрд баррелей, однако потребление в стране превышает производство. Американцы импортируют сырье из Мексики и Канады.

На Россию приходится до 12,1 процента от суточного объема добычи нефти в мире. Резервы страны сосредоточены на Дальнем Востоке, в Восточной Сибири и в Арктике, далеко не все нефтяные месторождения доступны для разработки [4].

Саудовская Аравия постоянно соперничает с Россией по доле от общемирового объема добычи нефти. По данным Росстата, к началу 2022 года суточная нефтедобыча в стране лишь немного отставала от результатов РФ.

Что касается запасов нефти в мире, то лидирующую позицию занимает Венесуэла, запасы нефти которой составляют 303,806 млрд баррелей. На втором месте находится Саудовская Аравия, запас нефти которой составляет 258,6 млрд баррелей, что на 15 % меньше, чем в Венесуэле. Третье место занимает Иран, с запасами нефти в 208,6 млрд баррелей [4].

На рисунке 3 представлены ТОП-10 лидирующих стран по запасам нефти в 2022 г.

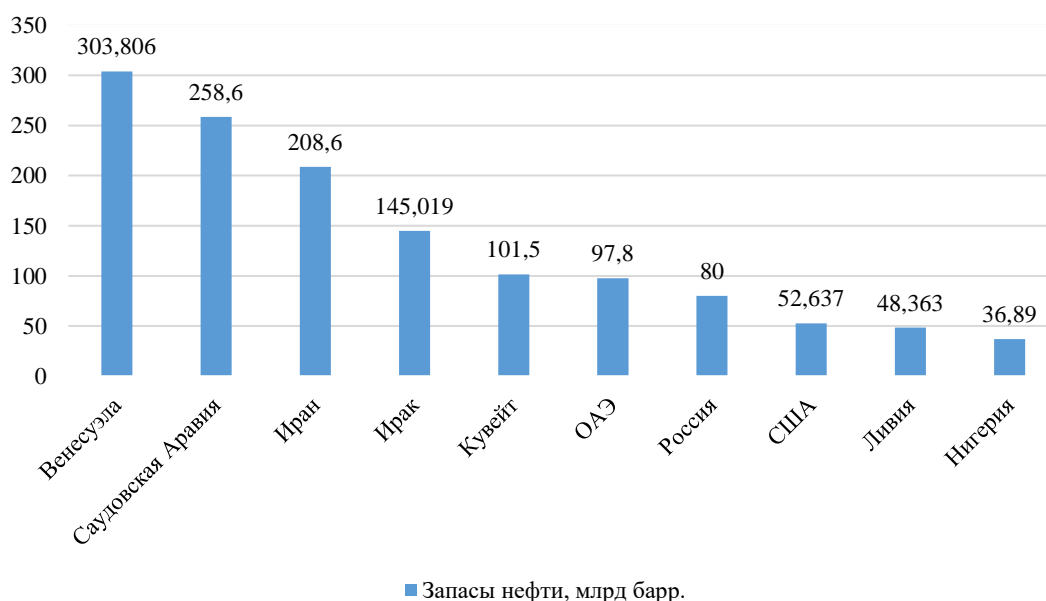


Рисунок 3 – ТОП-10 лидирующих стран по запасам нефти в 2022 г., млрд барр.

Россия занимает седьмое место в мире по объему запасов нефти. Он составляет 80 млрд баррелей. По мере истощения старых месторождений, которые раньше были основными местами добычи нефти в России, ведется поиск новых. Наиболее перспективный в этом отношении регион – Сибирский (Якутия, Красноярский край и Иркутская область). В России по итогам 2022 года открыто 38 месторождений углеводородов, суммарный объем извлекаемых запасов нефти на них составляет 96,4 млн тонн [5].

Наиболее крупными нефтегазоносными бассейнами в России являются:

- Западно-Сибирская нефтяная база;
- Волго-Уральская нефтяная база;
- Тимано-Печерская нефтяная база.

К лидерам по добыче нефти в России относятся:

- Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий АО (в составе Тюменской области);
- Республика Татарстан;
- Красноярский край;
- Сахалин.

Помимо них, важные районы добычи нефти в России – республика Башкортостан и Самарская область. Все больше включается в нефтеперерабатывающую промышленность Дальний Восток. Там сравнительно недавно начали разрабатываться шельфовые месторождения нефти, расположенные в Охтском и Японском морях, Татарском проливе. Во многих районах параллельно с нефтью ведется извлечение газа, поскольку залежи «черного золота» — это источник образования газового конденсата [5].

В Западной Сибири основной нефтедобывающий район – Тюменская область (доля в общероссийской добыче нефти 70%, в региональной – 90%). В Сибири преобладает сырье высокого качества с минимальным содержанием примесей. В целом нефть Западной Сибири отличается большим разнообразием свойств в зависимости от места разработки. На территории

Ханты-Мансийского автономного округа расположено несколько крупнейших мест добычи нефти в России:

- Самотлорское месторождение (на озере Самотлор) – самое большое в нашей стране и 7-е по величине в мире, общий запас нефти 7,1 млрд тонн;
- Приобское – наиболее молодое месторождение с самым высоким объемом ежедневной откачки, запасы составляют 5 млрд тонн сырья;
- Лянторское месторождение – позволяет осуществлять параллельную добычу газа благодаря большим объемам конденсата, запасы нефти 380 млрд тонн;
- Федоровское месторождение – залежи составляют 189,9 млн тонн сырья.

Нефтяные залежи Урала и Волги находятся ближе к поверхности по сравнению с Западной Сибирью. Это позволяет уменьшить затраты на добычу нефти, применяя фонтанный способ. Однако качество сырья чуть ниже, наблюдается большое количество примесей – серы и парафина, что вызывает более быстрый износ оборудования. Ромашкинское месторождение в Татарстане, разработка которого началась еще в 1948 году – второй по величине район добычи нефти в России. Откачкой сырья в основном руководит компания Татнефть. Помимо добычи, здесь часто проходят испытания нового нефтедобывающего оборудования. Значительная часть сырья также добывается в Башкирии (Ишимбайское нефтяное месторождение) [5, 6].

В республике Коми и Ямало-Ненецком автономном округе находится третья по запасам и объемам добычи сырья Тимано-Печерская нефтяная база. В отличие от Западной Сибири, где в последнее время наблюдается снижение объемов добычи, в арктической тундре обнаружены и разрабатываются новые перспективные месторождения. Они дают ежегодный прирост количества добытых углеводородов. О перспективности региона в качестве

поставщика нефти говорит большое количество капиталовложений в него, в том числе иностранных.

Всего в Тимано-Печерской нефтегазонасной провинции более 75 месторождений нефти и газа. На некоторых создана инфраструктура и ведется транспортировка сырья, другие находятся в стадии разработки. В основном работы в регионе ведутся шахтным способом из-за высокой вязкости нефти.

Здесь расположено Русское нефтегазовое месторождение с общим объемом нефтяных запасов 1,5 млрд тонн. В настоящий момент ведется его разработка и бурение скважин, создание инфраструктуры. Ранее добыча сырья на этом месторождении была осложнена суровым климатом и удаленностью района, необходимостью работ в промерзшем грунте, высокой вязкостью нефти [6, 7].

Основные месторождения нефти в Тимано-Печерском районе:

- Усинское – наиболее крупное, запас нефти 350 млн тонн, при этом она располагается на небольшой глубине, что делает добычу менее затратной;
- Возейское – 350 млн тонн;
- Ярега – 131,8 млн тонн;
- Памгня;
- Нижняя Омра.

Нефть является важнейшим российским экспортным товаром.

На рисунке 4 представлена динамика экспорта нефти в России за 2012-2022 гг. [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].

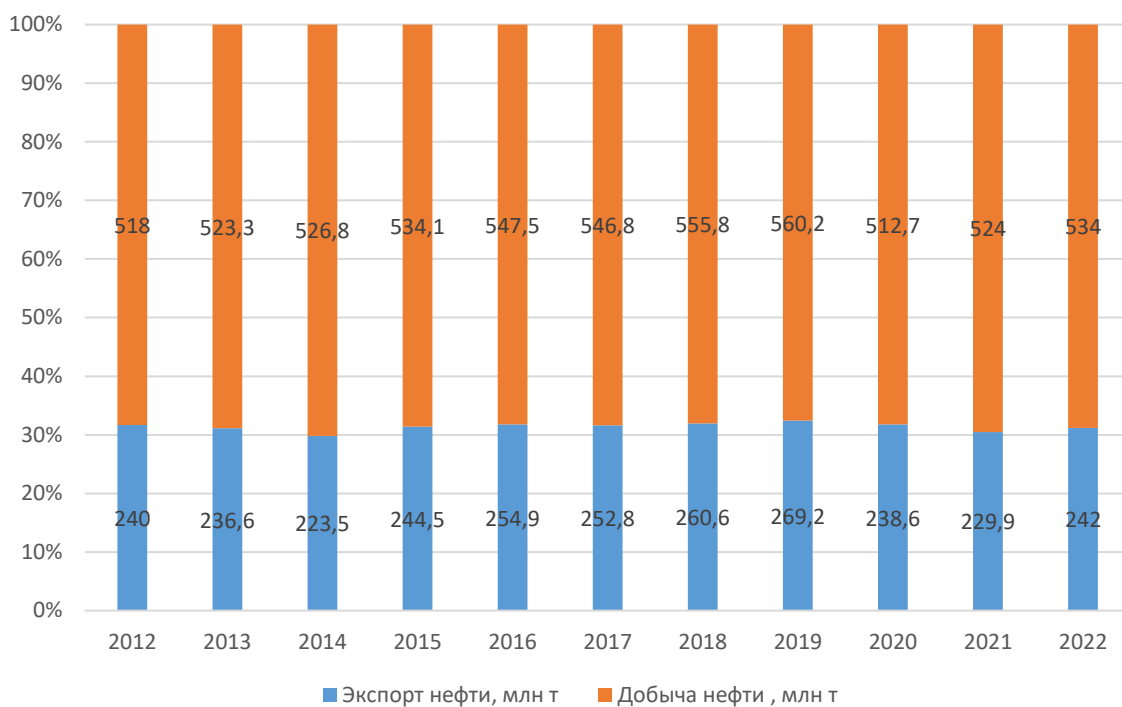


Рисунок 4 – Динамика изменения соотношений добычи и экспорта нефти в России за 2012-2022 гг., млн т

Таким образом, ежегодно Россия экспортирует более 30 % от общего объема добычи нефти. С 2012 по 2014 года экспорт нефти имел тенденцию снижения. Так, в 2014 г. данный показатель снизился на 6,9 % по сравнению с 2012 г. Это связано с увеличением добычи нефти внутри стран ОПЕК, что позволило снизить импорт нефти. К тому же в 2012-2014 гг. прослеживается падение цен на нефть, вследствие чего доход государства от экспорта нефти снижается. На рисунке 5 представлена динамика уровня цен на нефть марки Brent в 2012-2022 гг. [15].

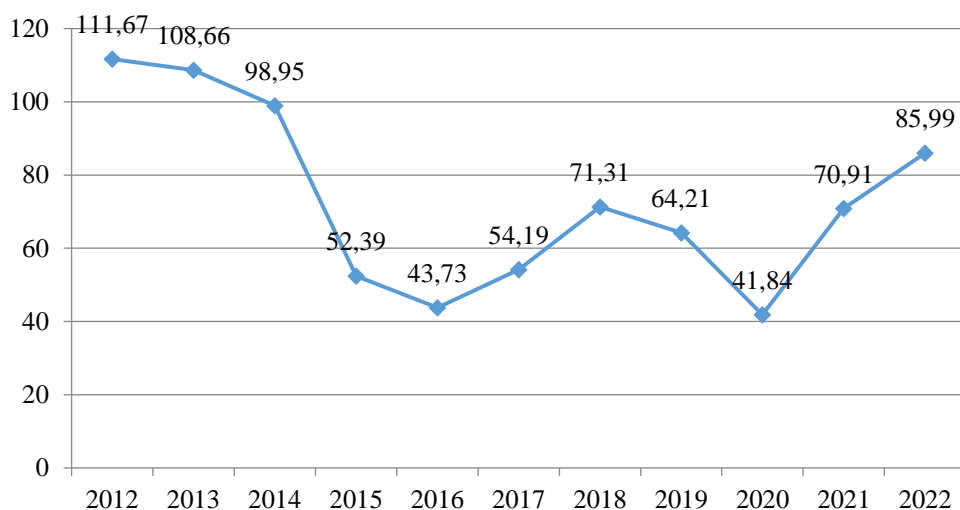


Рисунок 5 – Динамика уровня цен на нефть марки Brent в 2012-2022 гг.,  
долл./барр.

С 2015 по 2019 года прослеживается рост цены на нефть, вместе с тем экспорт нефти из России также стабильно растет и достигает рекордного объема в 2019 г. – 269,2 млн т. В 2020-2021 г. происходит снижение уровня экспорта нефти на 11,4 %. В связи со снижением общего объема добычи нефти в 2020 г. на 9,5 % по сравнению с 2019 годом, а также с рекордным падением цены на нефть марки Brent в 2020 г., уровень которой впервые за десятилетие составил 41,84 долл., что на 34,8 % ниже, чем в 2019 г. Причиной этому стала всем известная пандемия и ее последствия.

В 2021-2022 гг. цена на нефть имеет тенденцию роста, что приводит к росту объема экспорта нефти. Показатель уровня экспорта в 2022 г. составил 242 млн т, что на 5,3 % выше данного показателя в 2021 г. Существенно вырос объём поставок сырья в Китай по газопроводу «Сила Сибири». Традиционно Россия была основным поставщиком нефти в Европу, покрывала более 20% потребности ЕС в сырье. Но в ответ на спецоперацию на Украине страны Запада начали вводить санкционные меры, целью которых в числе прочего было объявлено ограничение доходов от экспорта нефти. В ответ на это Россия в 2022 г. осуществила переориентацию энергоресурсов на рынки дружественных стран. Прежде всего это Азиатско-

Тихоокеанский регион, африканские и латиноамериканские страны. Существенно вырос объём поставок сырья в Китай по газопроводу «Сила Сибири».

В настоящее время цены на нефть являются одним из факторов, способных оказывать значительное влияние на всю мировую экономику. Всё сводится к одному – при росте спроса повышается цена, при избыточном предложении понижается. При этом изменяющиеся цены на нефть оказывают значительное влияние на экономику всех государств мира, независимо от того, являются они её экспортёрами или импортёрами.

Санкции в нефтегазовом секторе начали вводить еще с 2014 г., к 2023 г. положение усугубилось. Так, Евросоюз и США ввели в 2022-2023 гг. ряд ограничений против российского нефтяного бизнеса.

1. С 2023 г. морские поставки нефти из РФ в Европу запрещены. Таким образом, под ограничения попало 68% российских энергоресурсов, поставляемых в ЕС, остальные 32% доставляются с помощью трубопроводов.

2. Логистические проблемы – запрет страховать танкеры с российской нефтью.

3. ЕС также запретил своим компаниям инвестировать в новые нефтяные проекты России.

4. Европа отказалась поставлять в РФ оборудование для СПГ (сниженный природный газ).

Это привело к росту цен на нефть на 50% и к тому, что российские компании стали продавать больше энергоресурсов азиатским странам. В первую очередь речь идёт об Индии и Китае [16].

Особенно пострадали направления, связанные с высокотехнологичным оборудованием, которое необходимо для разработки трудноизвлекаемых запасов.

С каждым годом доля трудноизвлекаемых запасов растёт, и это требует:

- инвестиций,
- новых технологий,



- химических реагентов,
- оборудования.

Есть большая сложность с нетрадиционными коллекторами (например, технология многостадийного гидроразрыва пласта) и арктическим шельфом (оборудование для морских платформ) [17].

Санкции тоже оказали влияние на сервис в сфере нефтегаза в РФ:

- в геологоразведке лабораторное оборудование для детального анализа керна и шлама практически все зарубежное (кроме самых простых измерительных приборов);

- в бурении системы телеметрии, позволяющие бурить скважины по заданной траектории (в частности, наклонно-направленные, горизонтальные и многозабойные скважины) – также западного производства; основную часть комплектующих в буровых установках составляют детали, которые не выпускаются в России; техническое обслуживание буровых установок проводится в основном западными компаниями.

- более половины программного обеспечения для интерпретации сейсмических данных в геофизике, моделирования пластовых систем в геологии и разработке приходится на долю нерезидентов.

Технология добычи при помощи гидроразрыва пласта, даже не многостадийного, а обычного — для традиционных коллекторов на 80-90% состоит из зарубежного оборудования. Многие другие технологии и оборудование в нефтегазовом секторе тоже имеет иностранные комплектующие [16, 17].

Однако наличие запасов углеводородов в традиционных коллекторах, не перешедших в разряд трудноизвлекаемых и не столь критичных к отсутствию западного оборудования и технологий, не позволят добыче резко упасть в ближайшие годы.

Так, по данным Минприроды на январь 2022 г., разведанные запасы нефти в России составили 19 млрд тонн, из которых рентабельные запасы нефти составляют 65% — это чуть больше 12 млрд т.

Учитывая, что за 2022 год добыча нефти в России составила 534 млн тонн, при сохранении такого уровня добычи рентабельных запасов хватит на 24 года.

При худшем сценарии, когда половина остаточных запасов в процессе разработки перейдет в разряд трудноизвлекаемых, страна обеспечена добычей на ближайшие 10-15 лет даже при отсутствии западных технологий и оборудования.

Другое направление, на которое негативно повлияли санкции – экспорт углеводородов и продукции из них. Россия активно перестраивает логистические цепочки и схемы поставок в азиатские страны, причем достаточно успешно. Уже в апреле 2022 г. РФ впервые стала поставлять в Азию (преимущественно Индию и Китай) больше нефти, чем в Европу, и постепенно эта доля увеличивается [16, 17, 18].

В 2021 г. Евросоюз получал из РФ 2,2 млн барр./сутки нефти и, соответственно, из-за перенаправления в 2022 г. более половины этого потока в Азию в ЕС создался дефицит нефти. По данным нефтетрейдера Vitol, этот дефицит нефти – более 1 млн барр./сутки - перекроют поставки из США.

Поставки нефти из России в европейские страны хоть и снизились, но полного обвала экспорта пока не произошло [18].

Из-за большой вероятности введения ЕС новых санкций в отношении российской нефти наблюдается активное перенаправление экспорта углеводородов с западных стран в азиатские.

## **1.2 Историцизм налогообложения нефтегазовых предприятий в России**

Механизм налогообложения в нефтяной отрасли обычно отличается от общепринятых принципов взимания налогов в других секторах экономики, что обусловлено особенностями деятельности, связанной с добычей природных ресурсов. В России роль нефтяного сектора в экономике весьма

существенна, что определяет важность создания наиболее адекватного сложившимся условиям режима налогообложения и объясняет постоянное изменение режима налогообложения.

С момента создания постсоветской России в 1991 г. фискальное регулирование нефтедобывающей отрасли постоянно менялось. В таблице 1 представлены изменения системы налогообложения в нефтегазовой отрасли [19, 20, 21].

Таблица 1 – Этапы изменения системы налогообложения в нефтегазовой отрасли

Этап	Период	Изменения
I	1992-1996 гг.	экспортная пошлина; акциз на нефть; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; ставки за право пользования недрами
II	1997-1998 гг.	отмена таможенной пошлины; отмена акциза на нефть
III	1999-2002 гг.	восстановление таможенной пошлины на нефть; введение акцизов на нефтепродукты
IV	2002-2011 гг.	введение НДС; наличие таможенной пошлины; акцизами на нефтепродукты стали облагаться операции по получению нефтепродуктов, а не по их реализации (с 2003 г.)
V	2011-2013 гг.	рост НДС и снижение экспортной пошлины
VI	2014 г.	налоговый маневр: снижение экспортной пошлины на нефть, рост на темные нефтепродукты
VII	2015-2018 гг.	большой налоговый маневр: снижение экспортных пошлин на нефть, рост НДС и введение Кк
VIII	2019-2024 гг.	завершение налогового маневра: рост НДС и обнуление экспортной пошлины; введение НДС

Можно выделить следующие этапы развития системы налогообложения нефтегазовой отрасли в России.

27 декабря 1991 г. законом РФ «Об основах налоговой системы» были закреплены основы налогового законодательства России, включая основные налоги (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, подоходный налог и пр.), а также платежи при пользовании недрами, определенные

законодательно 21 февраля 1992 г. с принятием закона «О недрах». Законом были введены принцип платности недропользования и несколько видов платежей:

- регулярные платежи за пользование недрами (роялти и ренталс);
- разовые платежи (бонусы);
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- акцизы на отдельные виды минерального сырья.

Роялти – это фиксированный налог с каждого барреля добытой нефти в пользу государства-собственника природных ресурсов [22].

Ренталс – это ежегодный платеж инвестора за пользование единицей площади участка недр, выплачиваемый на определенных условиях собственнику участка, в качестве которого обычно выступает государство, получающее в течение срока действия контракта или договора доход, как правило не зависящий от объема добытого сырья и рентабельности производства.

Бонусы представляют собой разовые и хронологически первые платежи, которые могут взиматься за выдачу разрешения (лицензии) на разработку недр обычно в случае высокоэффективных месторождений.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы – налоговые платежи, предназначенные для финансирования разведки новых месторождений полезных ископаемых для последующего их использования взамен уже использованных.

Акцизы на отдельные виды минерального сырья – это платеж, установленный государством на потребление подакцизной продукции,

Не вызывало споров, что величина ренты зависит от условий разработки месторождений, соответственно, ставки налогов при пользовании недрами также устанавливались дифференцированно. Изначально рассматривались предложения о введении рентного налога, базирующегося на прибыли от добычи нефти, по аналогии с нефтяными налогами в Норвегии и

Великобритании. Однако в конечном счете дифференцированные ставки налогов были административно установлены органами власти [21, 22].

Ставки акциза на нефть изначально были установлены в процентах к выручке (от 0% до 30%). Для ряда предприятий, в частности, образованных с использованием иностранного капитала, акцизный сбор не был установлен. В июле 1993 года ставка акциза была увеличена до 5-42 %, а по предприятиям, не включенным в список – 24 %. Затем в мае 1994 г. Постановлением Правительства РФ от 24 мая 1994 г. № 534 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» акциз на нефть был установлен в абсолютных показателях. Причем постановлением правительства устанавливалась средняя ставка акциза, а затем она дифференцировалась по предприятиям.

Средняя ставка акциза составила 14 750 руб./т, по отдельным производителям она колебалась от 0 до 36 000 руб./т. При этом ставка акциза подлежала ежемесячной индексации в соответствии с изменением обменного курса рубля по отношению к доллару США [22].

Одновременно многие крупные компании освобождались от акциза. Такая процедура вызывала много нареканий, особенно со стороны предприятий, получивших относительно более высокую ставку. Поэтому осуществлялись попытки формализовать процедуру дифференциации акциза на нефть., была даже принята методика дифференциации в зависимости от качества запасов, истощенности, обводненности, транспортного тарифа и районного коэффициента (Постановление Правительства РФ от 02.02.1998 №165). Тем не менее она так и не была применена на практике, и в 1999 г. был осуществлен переход на единую ставку акциза на нефть.

Ставка платежей за добычу (роялти) были установлены в процессе лицензирования в упрощенном порядке (Глава 19 «Положения о порядке лицензирования пользования недрами», утв. Постановлением ВС РФ от 15.07.1992 №3314-1) в диапазоне 6-16% (до получения лицензии устанавливалась временная ставка 8%). В соответствие с данным порядком

предприятие подавало заявку в Геолком России или его территориальное подразделение, которые совместно с органом представительной власти субъекта РФ рассматривали заявку в трехмесячный срок и определяли условия (включая ставку роялти), на которых действующим предприятиям предоставляется лицензия. Таким образом, отсутствовали четкие критерии для установления ставок, некоторые компании, уделившие больше внимания процессу, получали более низкие ставки роялти [20, 21, 22].

Законом «О недрах» было предусмотрено несколько оснований для пересмотра ставок роялти. Однако ввиду отсутствия законодательного утвержденных критериев определения трудноизвлекаемости или истощенности и порядка такого пересмотра, случаев пересмотра ставок практически не было.

Ставка отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ВМСБ) вскоре после принятия закона «О недрах» была установлена в размере 10% от выручки. Одновременно был предусмотрен целевой характер отчислений с использованием их на геологоразведочные работы. Часть отчислений направлялась в федеральный и региональный бюджетные фонды ВМСБ, а часть оставлялась добывающим нефть предприятиям для финансирования собственных геологоразведочных работ. Таким образом, фактически отчисления на ВМСБ также были дифференцированным налогом, и в распоряжении предприятий оказывалось более 8% отчислений.

Экспортная пошлина на нефть была введена в России в начале 1992 года. Первоначально ее ставка составляла 26 экю за 1 тонну экспортируемой нефти, однако уже в июне 1992 года ставка была повышена до 38 экю за тонну [23].

В ноябре 1993 года ставка пошлины была установлена на уровне 30 экю/т. С либерализацией цен на нефть в начале 1995 года экспортная пошлина была снижена до 23 экю/т, а затем, с апреля 1995 года, до 20 экю/т. В апреле 1996 года экспортная пошлина была уменьшена до 10 экю/т, а с 1 июля 1996 года – отменена. Одновременно для компенсации выпадающих налоговых поступлений были повышены ставки акциза на нефть.

Постановлением Правительства РФ от 1 апреля 1996 г. № 479 были отменены вывозные таможенные пошлины на все товары, за исключением нефти и газового конденсата, а с 1 июля 1996 г. было принято решение производить экспорт нефти, включая газовый конденсат, без взимания вывозной таможенной пошлины.

Однако в начале 1999 года в целях пополнения доходной части госбюджета экспортные пошлины были восстановлены. При этом ставка пошлины увязывалась с мировой ценой на нефть: при мировой цене российской нефти от \$9,8 до \$12,3 за баррель ставка пошлины составляла 2,5 евро за тонну, при цене свыше \$12,3 за баррель – 5 евро за тонну [21, 23].

С 1999 года ставка экспортной пошлины стала устанавливаться с учетом цены российской нефти на мировом (европейском) рынке и достаточно часто пересматривалась.

С 2002 года были законодательно установлены предельные размеры вывозных таможенных пошлин на нефть и сам механизм определения ставки экспортной пошлины в зависимости от уровня мировых цен на нефть. Согласно Закону Российской Федерации «О таможенном тарифе», № 126-ФЗ по нефти экспортная пошлина была установлена в размере 0 % при сложившейся за два предшествующих месяца средней цене нефти Urals на мировых рынках до 109,5 долл./т (то есть до 15 долл./барр.); при мировой цене нефти от 109,5 до 182,5 долл./т (то есть от 15 до 25 долл./барр.) ставка экспортной пошлины должна устанавливаться в размере, не превышающем 35 % разницы между фактической средней ценой нефти за два предшествующих месяца и 109,5 долл.; при мировой цене нефти более 182,5 долл./т (то есть более 25 долл./барр.) ставка экспортной пошлины устанавливалась в размере, не превышающем 25,53 долл. и 40 % разницы между фактической средней ценой нефти за два предшествующих месяца и 182,5 долл. Введение данного механизма обеспечило как необходимую гибкость, так и предсказуемость налоговой нагрузки [24].

В 2004 г. Федеральным законом от 7 мая 2004 г. № 33-ФЗ был изменен порядок расчета предельной (максимальной) ставки экспортной пошлины на нефть. С 1 августа 2004 г. экспортная пошлина на нефть взималась при мировой цене российской нефти более 15 долл./барр. При этом с ростом мировой цены на нефть доля налоговых изъятий прогрессивно растет (до 65 % с каждого дополнительного доллара экспортной выручки при цене нефти свыше 25 долл./барр.).

Введение в 2002–2004 гг. высокой прогрессивной ставки экспортной пошлины на нефть и НДСИ резко повысило бюджетную эффективность налоговой системы и привело к радикальному перераспределению доходов, генерируемых в нефтяном секторе, в пользу государства. Доля налогов в валовом доходе нефтяного сектора повысилась с 28,1 % в 2000 г. до 63,1 % в 2008 г. [23].

С конца 2008 года таможенные пошлины начали устанавливаться раз в месяц. В 2019 г. наступила завершающая фаза налогового маневра, предполагающая отмену экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты к 2024 г., и в силу вступили соответствующие налоговые изменения в сегментах нефтедобычи и нефтепереработки, призванные сгладить этот эффект на различных уровнях производственной цепочки в секторе [20, 25].

Непрозрачный порядок дифференциации налогов и другие накопившиеся проблемы привели к тому, что единым решением с 1 января 2002 г. Все три основных налога на добычи (акциз на нефть, платежи за добычу и отчисления на ВМСБ) были заменены на НДСИ с единой ставкой.

Переход к НДСИ в 2002 г. стало новым этапом в налогообложении нефти. Дифференцированная система из трёх налогов была заменена на налог, определяемый по простой формуле, единой для всех компаний (за незначительными исключениями). Это упростило и упорядочило налоговую систему.

Примечательно, что изначально законом №126-ФЗ, которым в Налоговый кодекс была введена глава 26 «НДСИ», налоговая ставка для нефти



была установлена в размере 16,5%. Однако тем же законом была введена временная специфическая (потонная) ставка, что было вызвано в том числе нерешенной на тот момент проблемой трансфертных цен на нефть. Первоначально специфическая ставка была введена на период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. В дальнейшем срок действия специфической ставки был продлен до 31 декабря 2006 г., а принятый 27 июля 2006 г. закон №151-ФЗ предусматривал уже только специфическую ставку [2, 23, 24].

Закрепление специфической ставки было также обусловлено тем, что формула НДС обеспечивала прогрессивный рост ставки налога при росте цены. В результате при высоких ценах налог составлял 30-40% от цены нефти вместо 16,5% и более речи о возврате к адвалорной ставке не велось. Адвалорная ставка – это процент от стоимости ввозимой продукции. Такая ставка не имеет фиксированного размера и каждый раз рассчитывается индивидуально. Более подробно развитие налога на добычу полезных ископаемых можно увидеть на рисунке 6 [25].



Рисунок 6 – Развитие налога на добычу полезных ископаемых в период 2002-2020 гг.

В 2002-2003 гг. ставка НДС была сравнительно низкой, и в условиях растущих цен на нефть налоговая нагрузка не была слишком обременительной для действующих месторождений. Однако в дальнейшем ставка начала расти, и объективно это стало препятствовать как вводу новых, так и эксплуатации действующих месторождений с высокими затратами. С 2007 г. пошел процесс

предоставления налоговых льгот для различных категорий запасов нефти: для выработанных, малых месторождений, трудноизвлекаемых запасов, сверхвязкой нефти и новых морских месторождений. Также с 2009 г. предоставлялись льготы по таможенной пошлине для новых месторождений.

Льготы позволили продолжить наращивать добычу вплоть до 2019 г., несмотря на рост общей налоговой нагрузки на отрасль. С учетом нормализации при цене нефти 60 долл. (2000 г.)/барр. доля валовых налогов на добычу (НДПИ и экспортной пошлины) для нельготируемых запасов выросла с 39% от выручки в 2002 г. до 61% в 2018 г. [24, 25, 26].

Таким образом, после 2002 г. в налоговой системе нефтедобычи можно выделить два вектора. С одной стороны, рост налоговой нагрузки на нельготируемые запасы, с другой – увеличение количество льгот.

Льготы по НДПИ представлялись более упорядоченно по сравнению с дифференциацией платежей в 1992-2001 гг.: они были прописаны в законодательстве, назначались в соответствии в определенными критериями, а не в результате произвольных решений госорганов. Однако льготы по-прежнему не являлись системным решением, а лишь снижали для отдельных категорий запасов сверхвысокую общую ставку налогообложения.

Далеко не все запасы, нуждающиеся в поддержке, попадали в список льготированных. К примеру, зрелые месторождения, характеризующиеся высокой обводненностью, но еще не достигшие порогового значения выработанности 80% от начальных извлекаемых запасов (НИЗ), не попадали под льготы. Вводимые месторождения Западной Сибири также не попадали под льготы для новых месторождений. В то же время выдаваемые льготы по определению не могли быть оптимальными, ведь в одну категорию попадали месторождения с разными характеристиками: для одних льгота была избыточна, для других недостаточна [22].

В то же время трендом развития систем налогообложения добычи нефти и газа в зарубежных странах все более широкий переход к налогообложению на основе прибыли.

НДД введен с 1 января 2019 года и реализуется в пилотном режиме на специально выбранной группе месторождений. НДД позволяет учитывать экономику разработки конкретных месторождений, а не групп месторождений, регионов.

Реформа налога для нефтяных компаний предполагает частичную замену НДС новым налогом на дополнительный доход. Ставка НДД составляет 50 % и взимается с дохода от добытой нефти за вычетом расчетной экспортной пошлины и расходов на транспортировку, а также фактических капитальных и операционных расходов, связанных с разработкой участка недр. Это принципиальное отличие от НДС – новый налог взимается с финансового результата, а не с выручки и позволяет платить только в том случае, если разработка месторождения оказалась прибыльной. НДД предполагает сохранение НДС, но в пониженном размере (в среднем на 60 %) в сравнении с общей действующей налоговой ставкой [24].

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья введен в действие с января 2019 года для ряда компаний, участвующих в эксперименте.

Отличительной особенностью расчета НДД является налоговая база, которая рассчитывается как разница между выручкой от реализации углеводородного сырья и фактическими расходами на их добычу. Таким образом, НДД – это налог на финансовый результат, который должен более чутко реагировать на изменение экономической эффективности добычи нефти. Так, при отрицательной прибыли в результате освоения месторождения в текущем году компания не будет уплачивать налог, что позволит перераспределить налоговую нагрузку с начальных этапов высоких затрат на более поздние периоды. Однако оптимизация налогообложения именно финансового результата всегда является актуальной задачей для компаний. И одним из решений здесь, как правило, выступает трансфертное ценообразование. Поэтому использование финансовых результатов деятельности компаний в качестве базы по такому

системообразующему налогу, как НДС не принесет устойчивости бюджетной системе страны [25].

НДС стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости понесенных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности. В случае высокомаржинальных проектов применение НДС обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства; одновременно создаются условия для реализации высокочрезвычайных проектов.

Режим НДС заработал с 2019 года для четырех групп участков. Первая и вторая в основном включают месторождения в Восточной Сибири и на Каспии, третья – зрелые месторождения Западной Сибири, четвертая – новые месторождения этого же региона.

С 2020 года введена группа 5, включающая новые месторождения, расположенные полностью или частично севернее 70° северной широты, полностью в границах Красноярского края, Республики Саха (Якутия), Чукотского автономного округа [26].

Кроме того, за счет снижения налоговой нагрузки до момента окупаемости проектов высвобождаются дополнительные средства. Таким образом, НДС стимулирует инвестирование в новые эффективные технологии нефтедобычи, что в конечном итоге приведет к увеличению текущего коэффициента извлечения нефти (КИН).

### **1.3 Роль предприятий нефтегазового сектора в бюджете России**

Российская Федерация обладает крупнейшим в мире запасом природного газа – преимущественно в восточной части страны сосредоточена примерно третья часть всех мировых запасов. Кроме того, Российская Федерация выступает одним из лидеров мирового сообщества по добыче нефти. Важно заметить, что нефтегазовая промышленность России ориентирована не только на добычу ресурсов из недр земли. К данному виду

промышленности относятся системы комплексов по очистке топлива и производству продукции.

В настоящее время бизнес-среда мирового нефтяного рынка состоит из множества различных по специализации и размерам компаний. Среди них несколько крупных национальных и транснациональных нефтедобывающих корпораций, десятки вертикально-интегрированных компаний, сотни независимых нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих компаний.

В настоящее время в нефтяном секторе экономики России доминируют вертикально интегрированные компании (ВИНК). К ним относятся как частные компании: ОАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Сургутнефтегаз», НК «РуссНефть», ОАО НГК «Славнефть» и др., – так и государственные НК «Роснефть», «Газпром нефть». Большинство ВИНКов были образованы в ходе приватизации начала 1990-х годов, другие появились на свет в результате процессов дробления, слияния и поглощения. Глядя на ряд существенных различий, как по структуре, так и по форме собственности, ВИНКи схожи по одному общему признаку – деятельность по всему производственному циклу: геологоразведка, разработка нефтяных месторождений, добыча нефти, переработка в продукты конечного пользования, и реализация нефтепродуктов потребителю [27].

Нефтегазовый комплекс России в течение длительного времени имеет превалирующую долю в структуре доходов федерального и иных бюджетов, оказывая в конечном итоге влияние на экономический потенциал страны и социальное развитие регионов. На текущий момент поступления, генерируемые нефтегазовым комплексом, обеспечивают основной приток инвестиционных ресурсов, стабильность курса национальной валюты и формируют около 45–50 % доходов федерального бюджета [28].

Стоит согласиться с мнением Э.П. Андрюхиной: «Многие годы, являясь первоосновой экономической жизни нашей страны, нефть и газ были источниками стабильности, благосостояния и уверенности в будущем».

Действительно, во второй половине XX в. значительно возросло значение нефтегазового комплекса для советского народного хозяйства и, как следствие, для доходов бюджета СССР. Данный факт связан с нефтяным кризисом («нефтяным эмбарго»), который произошел в 1973 г. Названное событие повлекло за собой повышение мировых цен на нефть и увеличение объемов добычи углеводородного сырья в Советском Союзе. Однако вместе с увеличением количества нефтегазовых доходов бюджета возросла и зависимость бюджета от данного вида доходов.

Очевидно, новейшая история Российской Федерации свидетельствует о сохранении зависимости федерального бюджета от нефтегазовых доходов. По данным экономистов, помимо положительного влияния нефтегазовых доходов на развитие экономики России в период высоких мировых цен на углеводороды, есть и отрицательное влияние – снижение темпов экономического роста в период низких мировых цен на энергоресурсы, то есть при снижении поступления нефтегазовых доходов в федеральный бюджет [29].

Нефтегазовый комплекс (НГК) играет важнейшую роль в экономике России. Спрос на российские энергоносители достаточно стабилен, и доходы, полученные от продажи нефти и газа, играют значительную роль для бюджета Российской Федерации.

Понятие нефтегазовые доходы присутствуют в бюджетах не во всех странах. Оно характерно именно для стран с экспортоориентированной сырьевой экономикой, к которым относится и Россия. Поэтому в структуре доходов российского бюджета отдельно выделяются нефтегазовые и ненафтегазовые доходы.

Понятие нефтегазовые доходы и их состав закреплены в статье 96.6 Бюджетного кодекса РФ [29].

Если рассматривать группы доходов, выделяемые Н.И. Химичевой и Е.В. Покачаловой, а также Е.Ю. Грачевой и Г.П. Толстопятенко, то нефтегазовые доходы следует отнести к доходам, поступающим от

предприятий, и одновременно к доходам от государственной внешнеэкономической деятельности. Так, к доходам, поступающим от предприятий, будут относиться все прямые и косвенные налоги, закрепленные в статье 96.6 БК РФ, а именно: НДС в виде углеводородного сырья (нефть, газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья); НДС; акциз на нефтяное сырье, направленное на переработку. В свою очередь, к доходам от государственной внешнеэкономической деятельности – все вывозные таможенные пошлины, закрепленные в рассматриваемой статье БК РФ: на нефть сырую; на газ природный; на товары, выработанные из нефти. Следует отметить, что согласно Приказу Минфина России от 6 июня 2019 года № 85н (с изм. и доп. от 29 июля 2021 г. № 105н) «О порядке формирования и применения кодов бюджетной классификации Российской Федерации, их структуре и принципах назначения» к доходам от внешнеэкономической деятельности относятся вывозные таможенные пошлины на нефть сырую, вывозные таможенные пошлины на товары, выработанные из нефти, а также вывозные таможенные пошлины на газ природный [30].

Итак, нефтегазовые доходы включают в себя 4 вида поступлений в бюджет:

- НДС (налог на добычу полезных ископаемых) от добычи углеводородного сырья (нефть, природный газ и газовый конденсат);
- экспортные пошлины;
- НДС (налог на дополнительный доход);
- акцизный сбор.

Ненефтегазовые доходы – это второй раздел доходной части федерального бюджета, который включает в себя все налоговые и неналоговые поступления, не относящиеся к нефтегазовым.

В таблице 2 представлена динамика изменения структуры федерального бюджета России в период 2012-2022 гг. [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].

Таблица 2 – Динамика изменения структуры федерального бюджета в период 2012-2022 гг., трлн руб.

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Нефтегазовые доходы	6,5	6,5	7,4	5,9	4,8	6	9	7,9	5,2	9,1	9,5
Ненефтегазовые доходы	6,4	6,5	7,1	7,8	8,6	9,1	10,4	12,3	13,5	16,2	15,5
<b>ИТОГО</b>	<b>12,9</b>	<b>13,0</b>	<b>14,5</b>	<b>13,7</b>	<b>13,4</b>	<b>15,1</b>	<b>19,4</b>	<b>20,2</b>	<b>18,7</b>	<b>25,3</b>	<b>25,0</b>

До 2014 года наблюдался постоянный рост доли нефтегазовых доходов в структуре федерального бюджета, к 2014 году он достиг своего исторического максимума – более 50% от общего показателя дохода в федеральный бюджет. Данный рост обеспечивался, во-первых, увеличением объема добычи и экспорта углеводородов в рассматриваемый период, во-вторых, повышением цен на нефть, в-третьих, усилением фискальной нагрузки на нефтегазовый сектор.

В 2015-2016 гг. доля нефтегазовых поступлений снижается. Это связано с рекордным падением цены на нефть в 2016 г. за последние 5 лет. На тот момент цена нефти марки Brent 43,73 долл.\бarr. Доля нефтегазовых доходов в 2015-2016 гг. составила 43 % и 35 % соответственно. Но как только цена на нефть начала расти в 2017–2018 годах, прослеживается увеличение процента нефтегазовых доходов в бюджете РФ до 46 %. Это связано в первую очередь с повышением стоимости нефтяного сырья и продукции переработки на мировых рынках.

В 2019-2020 гг. прослеживается снижение доли ненефтегазовых поступлений в бюджет страны до 28 %. Это обусловлено сильным падением цен на углеводороды из-за пандемии и ее последствий. Цена на нефть в 2019 г. снизилась на 9,2 % по сравнению с ценой в 2018 г. и составила 63,59 долл.\бarr. Кроме того, значимым фактором сокращения нефтегазовых доходов является изменение системы налогообложения отрасли, связанное с продолжением налогового маневра и введением НДС.

Что касается периода 2021-2022 гг., то доля нефтегазовых доходов имеет тенденцию роста и достигла уровня 38 % от общего объема доходов бюджета



РФ. Более наглядно вышеуказанную динамику можно увидеть на рисунке 7 [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].

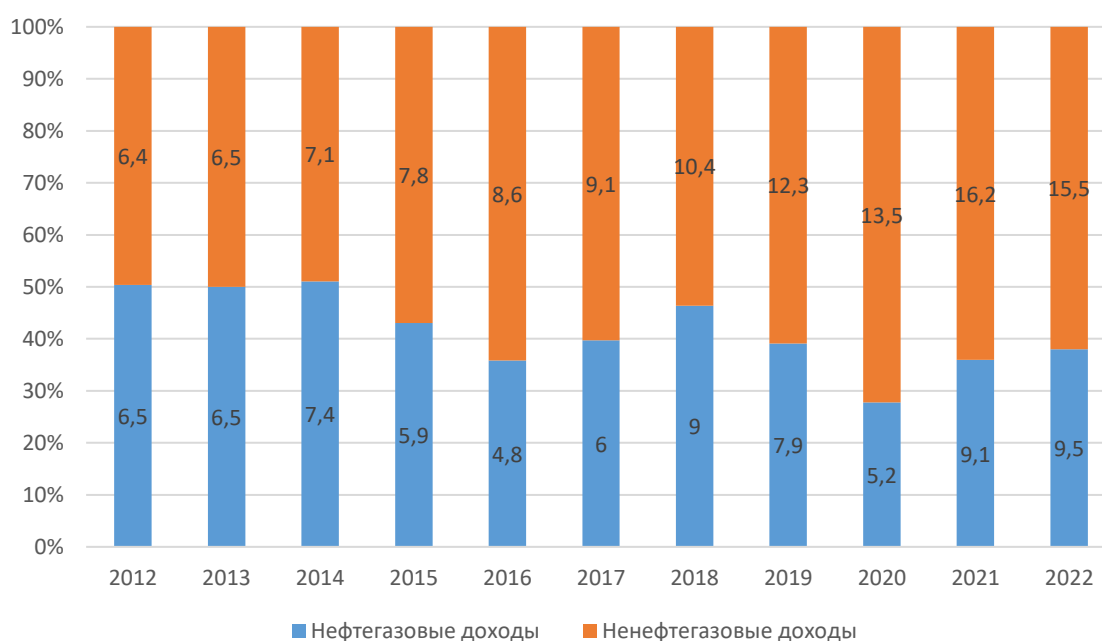


Рисунок 7 – Динамика изменения структуры федерального бюджета РФ в период 2012-2022 гг., трлн руб.

Важным инструментом регулирования нефтегазовой отрасли и контроля за бюджетными поступлениями является оптимизация налоговых ставок и соотношений между различными видами нефтегазовых доходов. Структура нефтегазовых доходов вплоть до 2014 года определялась соотношением НДС и экспортной пошлины на уровне 40:60, а после вступления в силу налогового маневра к 2019 году изменилась на 70:30. В 2019 году впервые были собраны платежи по НДС. Структура нефтегазовых доходов в бюджет РФ в 2012-2022 гг. представлена в таблице 3 [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].

Таблица 3 – Динамика изменения структуры нефтегазовых поступлений в бюджет РФ в период 2012-2022 гг.

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
НДПИ, трлн.руб.	2,4	2,5	2,8	3,1	2,8	4	6	6	3,9	7,1	7,7
Вывозные таможенные пошлины, трлн.руб.	4,1	4	4,6	2,7	2	2	3	2,3	1,2	2,3	1,6
Налог на дополнительный доход, трлн.руб.	0	0	0	0	0	0	0	0,1	0,2	1,0	1,1
Акциз на нефтяное сырье, направленное на переработку, трлн руб.	0	0	0	0	0	0	0	-0,4	-0,1	-1,3	-0,9
<b>Итого нефтегазовые поступления, трлн.руб.</b>	<b>6,5</b>	<b>6,5</b>	<b>7,4</b>	<b>5,8</b>	<b>4,8</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>7,9</b>	<b>5,2</b>	<b>9,1</b>	<b>9,5</b>

Показатель НДПИ в 2012-2022 гг. имеет тенденцию стабильного роста. Однако в 2016 г. НДПИ снизился на 9,7 % относительно 2015 г. и составил 2,8 трлн руб. Это связано с рекордным падением цены на нефть в 2016 г. за последние 5 лет. На тот момент цена нефти марки Brent 43,73 долл.\бarr. Также в 2020 г. наблюдается снижение доходов от НДПИ на 35 %, показатель составил 3,9 трлн руб. Это обусловлено сильным падением цен на углеводороды из-за пандемии и ее последствий, а также введением налога на дополнительный доход.

Вывозные таможенные пошлины в 2012-2014 гг. имеют тенденцию роста, а вот в 2015-2017 г. показатель имеет тенденцию снижения. Так, в 2015 г. вывозные таможенные пошлины снизились на 41,3 % относительно 2014 г. и держались на уровне 2 трлн руб. до 2017 г. В 2018 г. показатель вырос до 3 трлн руб., а в 2020 рухнул на 48 % по сравнению с предыдущим годом. В 2022 г. доход от вывозных таможенных пошлин составил 1,6 трлн руб., что ниже чем в 2021 г. на 30 % [30].

Что касается введенного в 2019 налога на дополнительный доход, то в 2019-2022 гг. доход от данной статьи имеет тенденцию стабильного роста, данный показатель варьируется от 0,1 до 1,1 трлн руб.

В таблице 4 представлена динамика изменения доли нефтегазовых поступлений от общего объема доходов в бюджет РФ в период 2012-2022 гг. по статьям [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].

Таблица 4 – Динамика изменения доли нефтегазовых поступлений от общего объема доходов в бюджет РФ в 2012-2022 гг.

Показатель	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
НДПИ, %	36,9	38,5	37,8	53,4	58,3	66,7	66,7	75,9	75,0	78,0	81,1
Вывозные таможенные пошлины, %	63,1	61,5	62,2	46,6	41,7	33,3	33,3	29,1	23,1	25,3	16,8
Налог на дополнительный доход, %	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,3	3,8	11,0	11,6

Таким образом, можно сделать вывод, что большую часть нефтегазовых доходов составляет доход от налога на добычу полезных ископаемых. В 2012-2014 гг. на НДПИ приходится более 30 % общего нефтегазового дохода, а на вывозные таможенные пошлины более 60% соответственно. С 2015 г. ситуация меняется, на вывозные таможенные пошлины приходится менее 40 %, а на НДПИ более 60 %, к тому же данный показатель с каждым годом имеет тенденцию снижения. К 2022 г. на вывозные таможенные пошлины приходится 16,8 % от общего дохода, на НДПИ – 81,1 % и на НДД – 11,6 %. В целом, налог на дополнительный доход имеет небольшую долю в общем объеме нефтегазовых доходов, так как введен не так давно относительно других статей дохода, но его доля стабильно растет. Так в 2022 г. на него приходится 11,6 % от общего объема дохода, что на 10,3 % больше, чем в 2019 г. Более наглядно структуру нефтегазовых поступлений представлена на рисунке 8 [8, 9, 10, 11, 12, 13, 14].



Рисунок 8 – Динамика изменения структуры нефтегазовых поступлений в бюджет РФ в период 2012-2022 гг., трлн руб.

Таким образом, можно сделать вывод, что большая часть нефтегазовых доходов приходится на НДС, она составляет около 70 %. На втором месте по значимости для нефтегазовых доходов находятся вывозные таможенные пошлины, на них приходится около 20 %, и на третьем месте – НДС, на него приходится примерно 10 %.

Благодаря нефтегазовому комплексу Россия обеспечивает поступление значительной части доходов в бюджет страны. Нефтегазовые доходы последние три года составляют примерно 30-40 % от общего дохода страны. Следовательно, от нефтегазового комплекса России зависит платежный баланс страны, он формирует инвестиционные ресурсы в экономике, а также поддерживает курс национальной валюты [29, 30].

Именно поэтому каждое государство стремится повысить эффективность своей налоговой системы и, в частности, эффективность налогов и сборов, взимаемых на его территории. Данный факт становится более важным в условиях финансового кризиса, когда стране нужны дополнительные бюджетные средства, которые будут формироваться также за счет налоговых поступлений нефтегазового комплекса.

## **2 Методические аспекты налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли**

### **2.1 Подходы к налогообложению нефтегазовых предприятий**

В настоящее время нефтедобывающая отрасль является базисом российской экономики. Мировой опыт организации и управления топливно-энергетического комплекса свидетельствует о необходимости достаточно жесткого регулирования деятельности компаний со стороны государства. В первую очередь, это обусловлено тем, что нефтегазовая отрасль относится к стратегической отрасли экономики страны.

В современной экономике России нефтяная отрасль играет существенную роль как с точки зрения налоговых поступлений в бюджет, так и с точки зрения экономического роста страны. Структура доходов бюджетов разных уровней, зависимость экономики страны от экспорта нефти и нефтепродуктов определяют целесообразность построения оптимальной системы налогового регулирования в данной отрасли, которая, с одной стороны, обеспечит получение государством налоговых поступлений, с другой – будет учитывать интересы нефтедобывающих компаний [31].

Любая компания, стремясь к увеличению своей прибыли, ощущает неизбежное налоговое бремя. Налоговое бремя или налоговая нагрузка представляет собой комплексную характеристику, которая включает в себя: количество налогов и других обязательных платежей, структуру налогов, механизм взимания налогов, показатель налоговой нагрузки на предприятии.

Экономический механизм, инструменты налогового регулирования находятся в ситуации частого реформирования. Постоянная смена приоритетов государства, постоянно меняющаяся политическая ситуация в мире приводят к неустойчивости и серьезным проблемам в нефтедобывающей отрасли, вызванное отсутствием гибкости налоговой системы [32].

Изучение проблем налогообложения в нефтедобывающем секторе требует анализа вопросов, связанных с формированием налоговой нагрузки компании.

Механизм налогообложения в нефтяной отрасли обычно отличается от общепринятых принципов взимания налогов в других секторах экономики, что обусловлено особенностями деятельности, связанной с добычей природных ресурсов.

Особенность налогообложения нефтедобывающих компаний в том, что на добычу углеводородов влияют территориальное расположение недр, климатические условия, технология добычи, логистика и др. [32, 33].

Месторождения углеводородов различаются по продуктивности, глубине залегания, местоположению участка недр и другими условиями. Неравные природные, климатические и транспортно-географические факторы формируют индивидуальные издержки компаний, и, соответственно, индивидуальные цены, которые не всегда могут вписаться в рыночную ситуацию. Помимо этого, на добычу нефти влияет политическая ситуация как в мире, так и внутри страны. Очень большое влияние на уровень уплачиваемых налогов влияет мировой уровень цен на нефть, который постоянно меняется в зависимости от мирового спроса и предложения нефти.

Особенность деятельности нефтегазовых компаний является то, что система обязательных налоговых и неналоговых платежей подразделяется на специфические платежи, взимаемые исключительно с предприятий отрасли, и неспецифические платежи, которыми облагаются все коммерческие организации в России [33].

К неспецифическим относятся:

- налог на прибыль;
- налог на добавленную стоимость;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды;
- налог на имущество;
- прочие налоги.

Все специфические платежи нефтегазовых компаний условно можно разделить на две большие группы: неналоговые и налоговые. В случае с нефтегазовыми компаниями и те, и другие практически полностью зачисляются в федеральный бюджет, но играют в нем разную роль. Относительно доходов госбюджета первые по большей части являются своеобразной арендной платой государству за эксплуатацию месторождений и взимаются как через систему регулярных сборов за пользование недрами, так и через разовые сборы за участие в конкурсе (аукционе), за выдачу лицензии. основополагающие положения, регламентирующие эту часть государственных сборов с компаний ТЭКа, содержатся в ФЗ «О недрах» [34].

Вместе с тем регулярные платежи, хотя и являются в некотором роде платой за пользование недрами, но рассчитываются исходя из стоимости добытых полезных ископаемых. Их окончательный размер определяется Правительством РФ и указывается в лицензии. Обычно этот размер устанавливается в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых и потерь при добыче.

Вторые (налоговые платежи) направлены скорее на постоянное извлечение ренты с добытых углеводородов, в общем-то находящихся в собственности уже не государства, а разрабатывающих месторождения компаний. Для этого, с одной стороны, используется налог на добычу полезных ископаемых, с другой – система налоговых платежей при продаже углеводородов, включающих в себя экспортные пошлины на нефть, газ и нефтепродукты, если продажа осуществляется за пределами РФ, и систему акцизов, если продажа осуществляется на внутреннем рынке [35].

Именно эти платежи нефтегазовых компаний направлены на извлечение сверхприбыли от продажи углеводородов в пользу госбюджета и являются одной из самых больших статей расходов компаний нефтегазового комплекса, всячески лоббирующих уменьшение подобной налоговой нагрузки.

К специфическим для отрасли платежам относятся:

- налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ);

- экспортная пошлина на нефть;
- экспортная пошлина на нефтепродукты;
- акцизы на нефтепродукты.

Существует два подхода налогообложения нефтедобывающих компаний:

- 1) производственный;
- 2) экономический

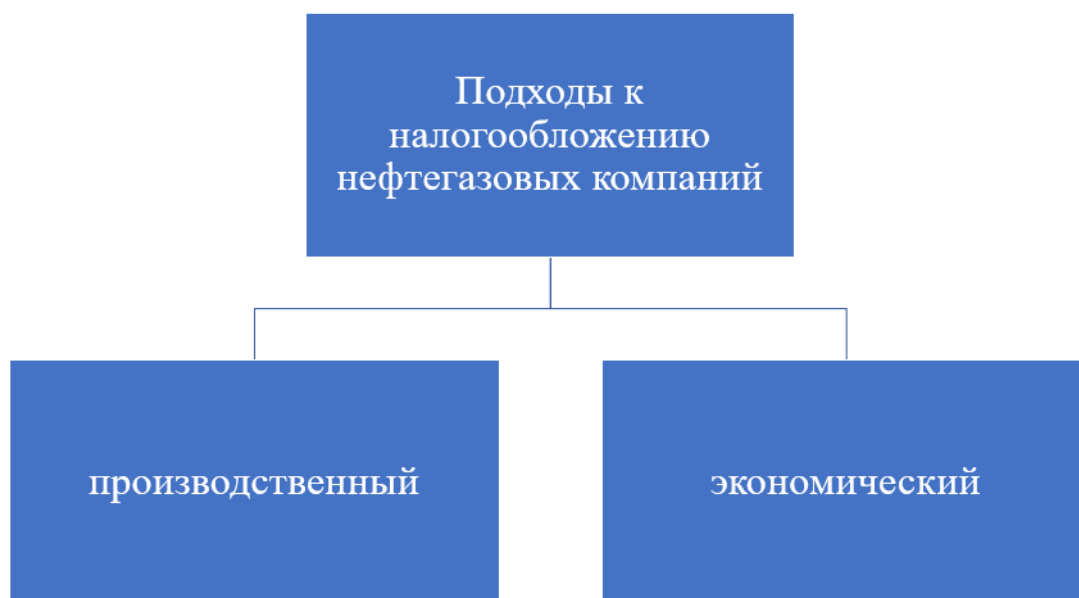


Рисунок 9 – Подходы к налогообложению нефтегазовых компаний

Производственный подход налогообложения заключается в дифференциации ставок по определенным критериям и формулам в зависимости от конкретных факторов. Производственный подход основывается на учете горно-геологических и технологических аспектах процесса добычи нефти [34, 35].

Используемая в настоящее время в России схема налогообложения включает в себя помимо составляющих льготирования на базе общеприменимой ставки (установление нулевой ставки НДС на нефть, добываемую при освоении новых месторождений в определенных регионах России до достижения накопленного объема добычи 25 млн тонн на участке



недр, и на сверхвязкую нефть), и составляющие дифференциации в зависимости от производственных факторов. При этом ведущими учитываемыми факторами являются:

- уровень выработанности запасов месторождения углеводорода;
- размер запасов углеводородов на определенном участке недр;
- территориальное расположение участка недр;
- глубина переработки и др.

Производственный подход заключается во введении скидок и льгот для конкретных объектов месторождений, поэтому при использовании производственного подхода налогообложения вводятся различные добавочные коэффициенты [35].

К производственному подходу налогообложения относится налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр Российской Федерации.

Облагается налогом очищенная от воды, солей, стабилизированная, сырая нефть, не закипающая при нормальных значениях давления и температуры. Исчисление НДПИ для нефти требует дополнения ставки большим количеством добавочных коэффициентов. К таким коэффициентам относятся:

- коэффициент выработанности – отражает степень выработанности участка недр (К<sub>дв</sub>);
- коэффициент, характеризующего степень сложности добычи нефти (К<sub>д</sub>);
- коэффициент запаса – отражает величину запасов нефти на месторождении (К<sub>з</sub>);
- коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти (К<sub>кан</sub>) и др.

Конкретные показатели для тех или иных коэффициентов, которые дополняют ставку НДС для нефти, рекомендуется узнавать непосредственно в территориальных структурах Роснедр, поскольку многие из них определяются исходя из норм регионального законодательства. Бывает, что коэффициенты невозможно корректно вычислить только лишь на основе положений НК РФ [36].

Преимущества производственного подхода для нефтедобывающих компаний:

- стимулирование максимального извлечения запасов из месторождений, уже вовлеченных в разработку;
- стимулирование разработки сложных по геологическим условиям, удаленных от инфраструктуры мелких месторождений;
- учет горно-геологических и экономических условий добычи нефти и газа, изменения мировой рыночной конъюнктуры;
- выравнивание доходности для высокорентабельных и низкорентабельных месторождений.

Недостатками производственного подхода являются:

- проблемы администрирования: в условиях действующей системы учета количества добытой нефти у предприятий НГК возникают стимулы к максимизации размера льгот, связанных с высокой степенью выработанности запасов;
- характер влияния различных факторов на экономические результаты разработки носит комплексный характер, и не всегда корректным является использование какого-либо фактора в отрыве от остальных;
- механизм налоговых каникул на небольших месторождениях создает стимулы к форсированию разработки месторождений с целью освобождения от налога максимального количества добываемой продукции;
- налоговый режим не обладает гибкостью в кризисных условиях и предсказуемостью, что подрывает устойчивое развитие НГК [36].

В сопоставление производственному подходу экономический подход базируется не на попытках учета всего многообразия горно-геологических и технологических моментов по отдельности, а опирается на конечные финансовые результаты разработки месторождений.

К экономического подходу налогообложения относится налог на дополнительный доход (НДД). На исходных стадиях освоения месторождения, когда еще не возвращены капитальные издержки, недропользователь налог не платит. НДД начинает взиматься при достижении окупаемости затрат, когда отношение накопленных доходов к накопленным затратам принимает значение 1, то есть, когда доходы превышают расходы при добыче углеводородного сырья. По мере увеличения такого отношения ставка налога медленно увеличивается, достигая уровня, при котором изымается сверхдоход, и рентабельность деятельности недропользователя приводится к существенному для отрасли значению [37].

В экономическом подходе все горно-геологические и географические свойства месторождения в конечном счете отражаются в получаемом при его разработке доходе.

Дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья на участке недр признается расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов и величину расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр [38].

В экономическом подходе факторами, влияющими на налоговую базу, являются:

- порядок определения расчетной выручки;
- порядок расчета фактических расходов на приобретение амортизируемого имущества;
- порядок расчета фактических расходов, связанные с производством и реализацией;

- порядок признания фактических расходов;

Преимуществами экономического подхода для нефтедобывающих компаний являются:

- автоматическая дифференциация налоговой нагрузки в зависимости от горно-геологических, географических и экономических условий (цены на нефть) добычи нефти и газа;
- стимулирование инвестиций в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается до полной окупаемости затрат;
- отсутствие точного определения прибыли из-за расплывчатости понятия «затраты», которые всегда можно увеличить с целью снижения размера налогооблагаемого дохода;
- возможность достаточно точно прогнозировать эффективность инвестиционных проектов;
- рентабельность деятельности недропользователя приводится к нормальному для отрасли уровню.

Недостатками экономического подхода налогообложения являются:

- необходимость вести учет капитальных и операционных затрат по каждому участку добычи углеводородного сырья;
- необходимым условием применения НДД является наличие отлаженных механизмов определения справедливых цен нефти для налогообложения [38].

НДД инициирует вложения в развитие новых месторождений, так как значительно уменьшает налоговую нагрузку фирм на первоначальных этапах осуществления проекта, и как следствие, позволяет быстрее вернуть капитальные расходы и уменьшить риски собственников.

Регулирование деятельности нефтегазовой сферы, в том числе на уровне регионов, осуществляют Министерство Энергетики Российской Федерации, Министерство природных ресурсов, Федеральная служба по тарифам,

Министерство экономического развития, Федеральная налоговая служба и другие ведомства.

Государственное регулирование нефтегазовой сферы экономики заключается в реализации стратегии экономического развития путем использования инструментов экономической политики с целью обеспечения стабильного социально-экономического развития регионов и национальной безопасности в целом [39].

Большинство исследователей выделяют два основных метода государственного регулирования:

- прямой (управленческий);
- косвенный (экономический).

Под прямым методом государственного регулирования подразумевается планирование развития региона, установление краткосрочных и долгосрочных целей развития, влияние на уровень цен, обеспечение и поддержание социальных норм для населения (установление минимального размера оплаты труда и др.), контроль за соблюдением антимонопольного законодательства.

В качестве основных механизмов прямого метода государственного регулирования хозяйствующих структур нефтегазового сектора применяются:

- лицензирование доступа к месторождениям углеводородов;
- таможенная политика;
- ценовая политика;
- инвестиции в инновации ТЭК;
- система налогообложения [40].

Предоставление недр в пользование, в том числе предоставление их в пользование органами государственной власти субъектов Российской Федерации, оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии на пользование недрами. Лицензия на пользование недрами является документом, удостоверяющим право пользователя недр на пользование участком недр в определенных границах в соответствии с указанной в ней

целью в течение установленного срока при соблюдении пользователем недр предусмотренных данной лицензией условий.

Функционирование нефтегазового комплекса оказывает ощутимое влияние на многие сферы хозяйства страны, а продукты его добычи и переработки играют ключевую роль в мировом коммерческом энергобалансе, в связи с чем инвестиции в нефтегазовую отрасль является основополагающим в развитии отрасли. Инвестиции в инновации ТЭК подразумевает бесперебойного вложения денежных средств в топливно-энергетический комплекс страны. В первую очередь, инвестиции в обновление оборудования, техники и технологии, что, следовательно, повысит качество и конкурентоспособность выпускаемой продукции, в транспортную инфраструктуру, в развитие научной базы и др. Инвестирование во все составляющие нефтегазовой отрасли послужит повышению как качества выпускаемой продукции, так и эффективность взаимодействия подотраслей между собой, что, в свою очередь, повлияет на экономику страны в целом [40].

Действующими законами РФ не предусмотрено прямое государственное регулирование внутренних цен на нефть и нефтепродукты. Оно было отменено в 1995 г. С тех пор в отношении отрасли применяются меры антимонопольной политики, установление экспортных пошлин; стимулирование биржевой торговли. При этом на внутренний рынок нефтепродукты поставляются по ценам, систематически превышающим паритетный уровень цен экспортных поставок. С 2004 г. по настоящее время антимонопольным органом проводится активная работа по ограничению роста внутренних цен нефтепродуктов.

Косвенный (экономический) метод регулирования заключается в создании нормативной базы, причем таким образом, чтобы деятельность регионов совпадала с целями и задачами государства. К основным экономическим методам можно отнести денежно-кредитные, бюджетные [39, 40].

Экономические методы косвенно воздействуют на развитие региона – через экономический интерес субъектов. Косвенный метод включает в себя следующие механизмы:

- налоги,
- льготы,
- кредиты,
- субсидии и пр.

Таким образом, в основе экономических методов лежит заинтересованность и ответственность самих региональных организаций и предприятий за принимаемые ими решения и полученные результаты, тем самым обеспечение участия в выполнении задач развития региона в целом [40].

Косвенные (экономические) методы имеют различную степень влияния на регион и на принятие решений организациями и предприятиями внутри региона. Часть рычагов, таких как налоги и пошлины, имеют более ярко выраженное воздействие. Прочие меры, к примеру предоставление экономической информации, кредиты влияют в меньшей степени.

Ярким примером использования одного из рычагов экономических методов государственного регулирования нефтегазового комплекса региона являются налоги, как общепринятые для всех субъектов, так и отраслевых.

Основными задачами налогового регулирования нефтегазового сектора при современном состоянии экономического развития РФ являются:

- увеличение объема нефтегазовых доходов государственного бюджета либо сохранение их на достигнутом уровне;
- формирование благоприятного налогового режима, обеспечивающего инвестиционную привлекательность освоения месторождений углеводородного сырья, находящихся в различных климатических, геологических и экономических условиях [41].

Таким образом, налоговое регулирование нефтегазового сектора направлено на заблаговременную оценку влияния увеличения налоговой

нагрузки на экономическую эффективность разработки месторождения углеводородного сырья.

Одной из главных проблем налогового регулирования остается достижение баланса между величиной налоговых изъятий и инвестиционными потребностями компаний нефтегазового сектора. Учитывая существенную величину геологических и экономических рисков при освоении месторождений углеводородного сырья, значительное увеличение налоговой нагрузки на отрасль приведет к снижению инвестиций в эти проекты. Создание эффективной системы налогообложения нефтегазового сектора осложняется тем, что месторождения находятся в различных географо-климатических, геологических и экономических условиях, что не позволяет равномерно распределить налоговую нагрузку на компании [39, 40].

В связи с этим в отношении нефтегазового сектора выделяется два основных вида инструментов налогового регулирования:

- фискальные – направленные на повышение эффективности налоговой системы для государственного бюджета и включающие в себя рост налоговых ставок;
- стимулирующие – направленные на создание налоговых преференций нефтегазовым проектам, находящимся в сложных географо-климатических и геологических условиях. Инструменты стимулирования включают в себя снижение налоговых ставок, специальные налоговые режимы и пр. [40].

В качестве основных механизмов государственного регулирования хозяйствующих структур нефтегазового сектора применяются:

- лицензирование доступа к месторождениям углеводородов;
- регулирование отдельных направлений и сфер деятельности (например, добыча, переработка, транспортировка углеводородного сырья);
- ценовая и экспортно-таможенная политика, являющаяся основным регулятором цен внутреннего рынка на сырую нефть и продукты нефтепереработки; система налогообложения;



- средства структурной региональной, научно-технической и экологической политики;
- стимулирование и поддержка стратегических инициатив нефтегазовых компаний в сфере инвестиций, инноваций и энергоэффективности [41].

На протяжении исторического развития экономической теории понятие бюджетно-налоговой политики государства, ее видов и методов неоднократно менялось. Необходимость оптимизировать налоговые поступления и добиться максимально эффективного функционирования экономики страны была и остается одной из наиболее актуальных задач государственного управления.

В настоящее время нефтегазовые поступления играют определяющую роль в общей структуре доходов государственного бюджета. Следование принятой экономической стратегии государства, имеющей ярко-выраженную социальную направленность, требует увеличения доходов бюджета, прежде всего за счет нефтегазовых поступлений. Поэтому в текущих условиях основным инструментом регулирования нефтегазового сектора является налоговое регулирование, характеризуемое как общим уровнем налогообложения, так и структурой действующей налоговой системы в отношении нефтегазовой отрасли [42].

## **2.2 Налоговая нагрузка вертикально интегрированных нефтегазовых компаний в России**

Налоговая политика является частью стратегии развития государства, поскольку налоги выступают в качестве главного источника формирования доходов государства. Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, «налог – это обязательный, безвозмездный платеж, взимаемый с организации и физических лиц ...». Результат налоговой политики достигается путем успешных действий со стороны государства и со стороны налогоплательщиков. Известно, что предприятия играют важную роль в

налоговых отношениях, а налоговая нагрузка оказывает существенное влияние на финансовые результаты их деятельности.

В своих работах авторы по-разному определяют понятие налоговой нагрузки. Многие авторы выделяют определение Е. А. Кировой, которая характеризует налоговую нагрузку как следствие налоговой политики государства, качественную характеристику системы налогов. Также в работе авторы приводят определение Е. В. Чипуренко, который определяет налоговую нагрузку как влияние обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. О. С. Салькова определяет налоговую нагрузку как инструмент контроля и планирования многих параметров финансово-хозяйственной деятельности [43].

Согласно трактовке Федеральной налоговой службы России, налоговая нагрузка представляет собой основной индикатор (критерий) налоговой дисциплины налогоплательщиков, представляющий собой соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики.

Таким образом, можно сделать вывод, что налоговая нагрузка – это объем всех налогов и сборов, которые компания должна уплатить в бюджет государства.

Любой предприниматель, стремясь к увеличению своей прибыли, ощущает неизбежное налоговое бремя. Естественным является стремление компаний снизить расходы на уплату налогов, при этом важно не переходить грань, определенную законом. Слишком низкой налоговая нагрузка быть не может, потому что в таком случае практически наверняка налицо нарушения налогового законодательства, на выявление которых может быть направлена плановая либо внеплановая проверка инспекции Федеральной налоговой службы [44].

Отношения между плательщиками налогов и контролирующими органами регламентируют следующие нормативно-правовые акты:

1. Приказ федеральной налоговой службы Российской Федерации «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 и его приложение № 3 – информационные данные, ежегодно пополняющиеся и обновляющиеся.

2. Письмо ФНС РФ «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 содержит формулу расчета налоговой нагрузки по различным видам налогов и особым налоговым режимов [45].

Понятие налоговой нагрузки используется для установления финансовых обязательств предпринимателя перед государством. Можно рассматривать ее как относительную или абсолютную величину.

Сумма, обременяющая предпринимателя из-за его обязанностей налогоплательщика, выраженная определенной цифрой, составляет абсолютную величину налоговой нагрузки. Эту цифру необходимо знать предпринимателям, чтобы планировать соотношение расходов и доходов, оптимизировать бизнес, оценивать его прибыльность [46].

Налоговые органы трактуют налоговую нагрузку как меру, характеризующую средства, которые предприниматель выделяет из бизнеса на свои налоговые траты. Такой подход относителен, так как включает многие параметры, учитываемые ФНС.

Именно поэтому относительное обозначение налоговой нагрузки лучше позволяет проанализировать влияние налогового бремени на финансовое состояние предпринимателя и рентабельность его бизнеса.

Иногда налоговую нагрузку отождествляют с эффективной ставкой налога – процентом от фактической уплаты того или иного налога в общей налоговой базе. Когда речь идет о налоговой нагрузке по какому-то определенному налогу, допустимо применять это определение, что и делается в некоторых нормативных актах [47].

Определение суммы налога является важным моментом, определяющим деятельность экономических субъектов на различных уровнях:

– налогоплательщики могут оценить эффективность своей деятельности, определить, насколько велик риск налоговой проверки, принять решение об оптимальном налоговом режиме, прогнозировать дальнейшие действия;

– Федеральная налоговая служба с помощью данных цифр проектирует свою контролируемую деятельность, а также имеет возможность влияния на модернизацию налоговой системы в целом;

– Министерство финансов и другие экономические государственные структуры на основе показателей налоговой нагрузки изучают экономическую ситуацию на региональном и государственном уровнях, планируя и прогнозируя дальнейшую финансовую политику страны.

В приказе федеральной налоговой службы Российской Федерации «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 приведена общая формула, которая поможет в расчете совокупной налоговой нагрузки, то есть той доли средств, которые начислялись к уплате на основе налоговых деклараций, по отношению к сумме выручки, зафиксированной Госкомстатом, а именно к той выручке, представленной в финансовой отчетности компании [48].

Совокупная налоговая нагрузка вычисляется очень усреднено. Совокупная налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата). В уточненном варианте она может выглядеть так:

$$НН = СНОг \times 100\% / СВг - НДС, \quad (1)$$

где НН – налоговая нагрузка;

СНОг – сумма налогов, уплаченная по данным отчета в налоговом году;

СВг – сумма выручки по бухгалтерским документам, соответствующих налоговому годовичному периоду, в нее не включаются НДС и акцизы.

Данная методика разработана и рекомендована к применению Минфином РФ. Нагрузка будет признана низкой и вызовет пристальное внимание налоговых органов, если вычисленный показатель будет меньше среднеотраслевых значений, ежегодно обновляемых на сайте ФНС [49].

В рамках теории налогообложения наиболее обсуждаемым вопросом является расчет налоговой нагрузки на микроуровне, то есть на уровне предприятия. Проведенный анализ литературы показал, что вопрос расчета налоговой нагрузки на микроуровне находится в поле зрения многих теоретиков и практиков. Однако единого методического подхода к расчету и оценке налогового бремени экономического субъекта на данный момент времени не существует.

В теории и практике налогообложения проблема выбора методики расчета уровня налоговой нагрузки компаний всегда была в центре внимания и продолжает оставаться актуальной, несмотря на имеющийся широкий отечественный и зарубежный опыт [50].

Анализ научно-исследовательских работ, представленных в Российском индексе научного цитирования (РИНЦ), связанных с методическими аспектами учета налоговой нагрузки на предприятии, показал, что в настоящее время используются различные методики расчета налоговой нагрузки. Чаще всего в литературе упоминаются и исследуются следующие методики:

- методика Федеральной налоговой службы РФ;
- методика М. Н. Крейниной;
- методика М. И. Литвина;
- методика А. Кадушина, Н. Михайловой;
- методика Т. К. Островенко;
- методика Е. А. Кировой;
- методика О. Ф. Пасько;
- методика И. А. Коростелкиной;
- методика О. С. Сальковой.

Общепризнанной является методика расчета налоговой нагрузки, представленная Федеральной налоговой службой Российской Федерации. Многие авторы выделяют данную методику как основную, поскольку она используется налоговыми органами при принятии решения о включении предприятия в список выездных проверок.

Среди достоинств методики можно указать определение доли уплаченных налогов в выручке от реализации и простоту ее расчета. В качестве недостатка можно отметить отсутствие возможности определения влияния каждого налога на финансовое состояние хозяйствующего субъекта, а именно отсутствие структуры налогов в общей выручке [41, 42, 43].

Отличительным признаком различных методик оценки налоговой нагрузки является состав налогов, которые включаются в расчет.

Подход М.Н. Крейниной заключается в том, что общая сумма налогов соотносится с финансовым результатом компании, показывая, во сколько раз величина уплачиваемых налогов отличается от чистой прибыли, остающейся в распоряжении компании.

Достоинством данной методики является отражение влияния прямых налогов на финансовое положение субъекта. Однако она не учитывает степень влияния косвенных налогов (НДС и акцизы) на финансовые результаты предприятия (на размер прибыли), поскольку плательщиком данного вида налогов в итоге, по мнению автора, являются конечные потребители.

М.И. Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты [44].

Методика Е. А. Кирова, рассматриваемая многими авторами, предполагает расчет абсолютной и относительной нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой абсолютную величину налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды. Однако данный показатель не отражает давление налоговых обязательств на деятельность предприятия. Поэтому предлагается рассчитывать относительный уровень налоговой

нагрузки, который показывает отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости [44].

Следующая методика, которая рассматривается многими авторами, разработана А. Кадушиным и Н. Михайловой. Эти авторы предлагают рассматривать налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, созданной на предприятии и отдаваемой в бюджет. Каждый налог сравнивается с данным источником дохода. Анализ научных работ, в которых упоминается представленная методика А. Кадушина и Н. Михайловой, показал, что данная методика предполагает наличие следующих структурных коэффициентов: доля заработной платы в добавленной стоимости (включая страховые взносы), удельный вес амортизации в добавленной стоимости, удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке. Среди достоинств данной методики авторы выделяют соотношение суммы налогов с добавленной стоимостью. А недостатком авторы называют включение в расчет налога на доходы физических лиц и отсутствие в расчете налога на имущество, налога за пользование природными ресурсами и земельного налога.

Формулы расчета представленных методик определения налоговой нагрузки представлена в таблице 5 [41, 44, 45, 46].

Таблица 5 – Методические подходы к определению налоговой нагрузки

Методика	Формула расчета налоговой нагрузки	Показатели
Минфин РФ	$НН = \frac{Н}{В} \times 100\%$	НП – общая сумма всех уплаченных налогов; В – выручка от реализации продукции.
М. Н. Крейнина	$НН = \frac{В - З - Пч}{В - З} \times 100\%$	В – выручка от реализации; З – затраты на производство реализованной продукции без учёта налогов; Пч – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет неё.
Е. А. Кирова	$НН = \frac{НП + ВП}{ВСС} \times 100\%$ $ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР$	НП – налоговые платежи, уплаченные организацией; ВП – уплаченные платежи во внебюджетные фонды; ВСС – вновь созданная стоимость; В – выручка от реализации; МЗ – материальные затраты; А – амортизация; ВД, ВР – внереализационные доходы и расходы.
М. И. Литвин	$НН = \frac{НП + ВП}{ДС} \times 100\%$	НП + ВП – сумма начисленных налоговых платежей (в т.ч. НДФЛ) и платежей во внебюджетные фонды; ДС – добавленная стоимость.
А.Н. Кадушин и Н.М. Михайлова	$НН = \frac{НП + ВП}{ДС} \times 100\%$	НП + ВП – сумма начисленных налоговых платежей (в т.ч. НДФЛ) и платежей во внебюджетные фонды; ДС – добавленная стоимость.

Уровень налоговой нагрузки нефтяной отрасли заметно различается при расчете различными способами, что обусловлено, во-первых, учетом разного количества налогов и, во-вторых, выбором базы, с которой соотносятся налоговые платежи в абсолютном выражении. Кроме того, некоторые методики не учитывают особенности налогообложения нефтяной отрасли, прежде всего экспортную пошлину [47].



В ходе исследования был проведен анализ существующих методических подходов к определению налоговой нагрузки и авторами были выявлены преимущества и недостатки каждого подхода и обозначены направления, по которым методики различаются между собой:

- структура и количество налогов, включаемых в расчет при определении налоговой нагрузки, поскольку присутствует расхождение мнений о целесообразности включения в расчет НДС и косвенных налогов;

- определение базового показателя, с которым соотносится сумма налогов, поскольку отсутствует единство мнений в выборе базового показателя, вследствие чего, в разных подходах используются прибыль, добавленная стоимость, вновь созданная стоимость, или выручка [47].

Принимая во внимание специфику налогообложения компаний нефтяной отрасли, в качестве ключевого недостатка различных подходов расчета налоговой нагрузки можно выделить отсутствие в расчете экспортных пошлин, в том числе, в методике, предложенной Минфин РФ. С учетом особенностей налогообложения компаний нефтяной отрасли и обнаруженных недостатков в методических подходах, авторами была модифицирована формула расчета налоговой нагрузки для нефтяных компаний:

$$\text{МНН} = \frac{\text{ПН} + \text{ЭП} + \text{ПВБФ}}{\text{В}} \times 100\%, \quad (2)$$

где ПН – прямые налоги;

ЭП – экспортные пошлины;

ПВБФ – платежи во внебюджетные фонды;

В – выручка от реализации.

В расчет налоговой нагрузки необходимо включать следующие налоги и платежи:

– все уплаченные компанией прямые налоги (налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль, налог на имущество организаций, земельный налог и прочие);

– экспортные пошлины, которые не являются налогами, однако, относятся к обязательным платежам, входят в состав нефтегазовых доходов федерального бюджета и представляют значительное бремя для компаний нефтяной отрасли;

– платежи во внебюджетные фонды [48].

Для анализа налоговой нагрузки нефтегазовой отрасли выбраны пять крупнейших вертикально-интегрированных компаний (ВИНК): ПАО «Роснефть», ПАО «Лукойл», ПАО «Татнефть», ПАО «Башнефть», ПАО «Славнефть». Информационной базой послужили бухгалтерские (финансовые) отчетности компаний за 2017-2022 гг.

Показатели для расчета налоговой нагрузки по модифицированной методике ПАО НК «Роснефть» представлена в таблице 6 [49].

Таблица 6 – Данные для расчета налоговой нагрузки ПАО НК «Роснефть» в 2017-2022 гг., млн руб.

Показатели	2017	2018	2019	2020	2021
Налоги и сборы	2 017	2 884	2858	2223	3336
Экспортная пошлина	658	1061	793	334	463
Выручка от реализации	6 014	8 238	8 676	5 757	8 761
<b>Налоговая нагрузка</b>	<b>44,48</b>	<b>47,89</b>	<b>42,08</b>	<b>44,42</b>	<b>43,36</b>

В показатель налоги ПАО НК «Роснефть» включены следующие уплаченные налоги и сборы: налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, налог на дополнительный доход, налог на имущество, акцизы, прочие сборы. В качестве выручки взят показатель итоговой выручки от реализации и доход от ассоциированных организаций и совместных предприятий ПАО НК «Роснефть». Налоговая нагрузка в рассматриваемом ПАО НК «Роснефть» составляет примерно 42-47 %.

Показатели для расчета налоговой нагрузки по модифицированной методике ПАО «ЛУКОЙЛ» представлена в таблице 7 [50].

Таблица 7 – Данные для расчета налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2017-2022 гг., млн руб.

Показатели	2017	2018	2019	2020	2021
Налоги и сборы	706	1 036	1 073	630	1 473
Акцизы и экспортная пошлина	462	557	426	444	215
Выручка от реализации	5 475	5 380	5 511	5 492	5 722
<b>Налоговая нагрузка</b>	<b>21,33</b>	<b>29,62</b>	<b>27,19</b>	<b>19,57</b>	<b>29,50</b>

В показатель налоги ПАО НК «ЛУКОЙЛ» включены следующие уплаченные налоги и сборы: налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, налог на дополнительный доход, налог на имущество, прочие сборы. Акцизы и экспортная пошлина в финансовой отчетности ПАО НК «ЛУКОЙЛ» представлена отдельной строкой.

Из динамики налоговой нагрузки видно, что показатель варьируется в пределах 21-30 %.

Показатели для расчета налоговой нагрузки по модифицированной методике ПАО «Татнефть» представлена в таблице 8 [51].

Таблица 8 – Данные для расчета налоговой нагрузки ПАО «Татнефть» в 2017-2022 гг., млн руб.

Показатели	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Налоги и сборы	229	351	365	221	549	542
Экспортная пошлина	1	2	0	0	39	45
Выручка от реализации	681	911	932	721	1 265	1 427
<b>Налоговая нагрузка</b>	<b>33,75</b>	<b>38,84</b>	<b>39,23</b>	<b>30,75</b>	<b>46,46</b>	<b>41,08</b>

Говоря о налоговой нагрузки ПАО «Татнефть» то она увеличилась в 2021-2022 гг. в связи с ростом экспортных пошлин. Если в период 2017-2020 гг. показатель составлял от 33 % до 39%, то в 2021 г. данный показатель достиг 46%.

Показатели для расчета налоговой нагрузки по модифицированной методике ПАО «Башнефть» представлена в таблице 9 [52].

Таблица 9 – Данные для расчета налоговой нагрузки ПАО «Башнефть» в 2017-2022 гг., млн руб.

Показатели	2017	2018	2019	2020	2021
Налоги и сборы	222	258	240	166	233
Экспортная пошлина	58	87	62	24	34
Выручка от реализации	671	860	855	533	852
<b>Налоговая нагрузка</b>	<b>41,68</b>	<b>40,10</b>	<b>35,37</b>	<b>35,60</b>	<b>31,35</b>

Налоговая нагрузка ПАО «Башнефть» варьируется в рассматриваемом периоде от 31 % до 41 %. Причем в динамике данный показатель имеет тенденцию снижения. Это связано в первую очередь со снижением уплаты экспортной пошлины.

Показатели для расчета налоговой нагрузки по модифицированной методике ПАО «Славнефть» представлена в таблице 10 [53].

Таблица 10 – Данные для расчета налоговой нагрузки ПАО «Славнефть» в 2017-2022 гг., млн руб.

Показатели	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Налоги и сборы	122	178	176	75	178	91
Экспортная пошлина	0	0	0	0	0	0
Выручка от реализации	241	322	316	175	322	143
<b>Налоговая нагрузка</b>	<b>50,41</b>	<b>55,25</b>	<b>55,79</b>	<b>43,07</b>	<b>55,25</b>	<b>64,10</b>

Говоря о налоговой нагрузке ПАО «Славнефть» в 2017-2022 гг., данный показатель варьируется от 50-60 %. Причем в отличие от других рассмотренных компаний ПАО «Славнефть» не уплачивает экспортные пошлины.

Результаты апробации модифицированной методики расчета налоговой нагрузки компаний нефтегазовой отрасли представлены на рисунке 10.

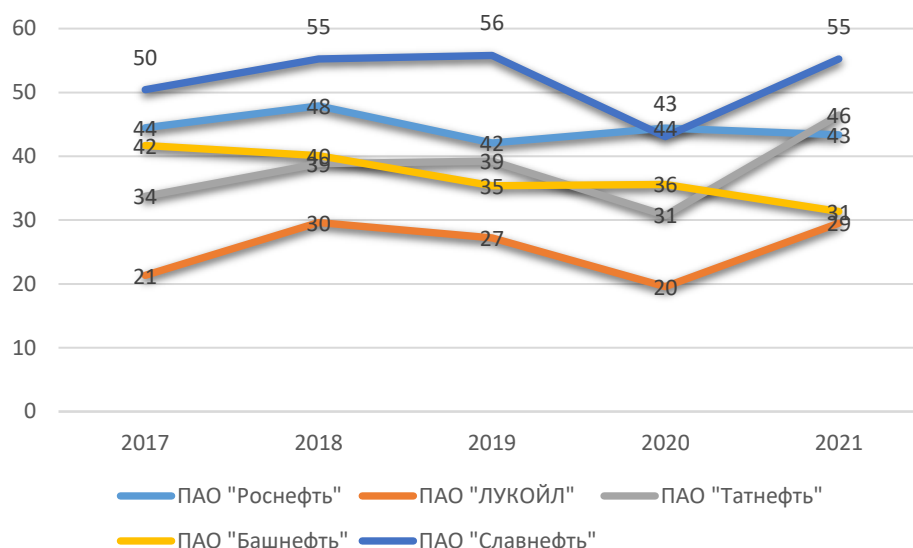


Рисунок 10 – Налоговая нагрузка, рассчитанная по модифицированной методике, для компаний нефтяной отрасли в 2017-2022 гг., %

Среди рассмотренных российских компаний нефтяной отрасли самая низкая налоговая нагрузка наблюдается у ПАО «ЛУКОЙЛ» (20-30%), а самая высокая налоговая нагрузка наблюдается у небольшой компании ПАО «Славнефть» (50-60%). Это связано с более низкими объемами добычи по сравнению с лидерами отрасли, так и высокими отраслевыми налогами (в частности НДС). Высокую долю НДС в общей налоговой нагрузке ПАО АНК «Башнефть» и ПАО «Татнефть» определяет тот факт, что у данных компаний не так много месторождений, которые облагаются льготными ставками налога или вовсе от него освобождены по сравнению с ПАО «ЛУКОЙЛ».

Для российских компаний высокая доля налогов в выручке является следствием высоких отраслевых налогов, а именно НДС, НДС и экспортные пошлины [54].

## **2.3 Сравнительный анализ налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья**

Предприятия нефтяной и газовой промышленности уплачивают налоги, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательные платежи, установленные «Законом о недрах». При экспорте нефти и газа уплачиваются вывозные таможенные пошлины и таможенные сборы за таможенное оформление в соответствии с таможенным законодательством.

Наиболее значимыми специфическими налогами для нефтедобывающих предприятий является налог на добычу полезных ископаемых и налог на дополнительный доход.

В настоящее время крупнейшим по величине поступлений в бюджет налогом в сфере недропользования является налог на добычу полезных ископаемых.

Налог на добычу полезных ископаемых – это прямой федеральный налог, взимаемый со всех недропользователей. Регулируется главой 26 Налогового Кодекса Российской Федерации от 05.08.2020 №117-ФЗ (ред. от 28.04.2023) [34].

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр. Объектом налогообложения являются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;

– полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование [35].

К добытым полезным ископаемым относятся:

- 1) горючие сланцы;
- 2) уголь;
- 3) торф;
- 4) углеводородное сырье (включая нефть, газ, газовый конденсат, метан);
- 5) товарные руды;
- 6) полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку;
- 7) горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);
- 8) горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-полешпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талько-магнезит, пирофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства

буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

9) битуминозные породы;

10) редкие металлы, являющиеся попутными компонентами в рудах других редких металлов, образующих собственные месторождения, рудах других полезных ископаемых, многокомпонентных комплексных рудах;

11) неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный (за исключением камня строительного, предназначенного для получения щебня), щебень, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии);

12) кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и другие);

13) природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);

14) полупродукты, содержащие в себе один или несколько драгоценных металлов (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые по завершении комплекса операций по добыче драгоценных металлов;

15) соль природная и чистый хлористый натрий;

16) подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;

17) сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий);



18) извлекаемые полезные компоненты (за исключением редких металлов), являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых [36].

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого).

Налоговой базой является количество добытых полезных ископаемых – при добыче нефти, природного газа, газового конденсата (за исключением добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья), угля, а также многокомпонентных комплексных руд, добываемых на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Красноярского края. Налогооблагаемой базой НДСИ считается тонна добытой нефти без учета издержек на ее получение.

На добычу полезных ископаемых установлены следующие виды налоговых ставок по НДСИ:

1. Специфические ставки – применяются в отношении налоговой базы, которая определяется как количество добытого полезного ископаемого и рассчитывается в рублях за тонну. Они применяются по отношению к нефти, природному газу, газовому конденсату или углю.

2. Адвалорные, или твердые, ставки – применяются в отношении налоговой базы, которая определяется как стоимость добытого полезного ископаемого. Ставка рассчитывается в процентах и применяется по отношению к другим полезным ископаемым, а также при добыче нефти, природного газа, газового конденсата на новых морских месторождениях углеводородного сырья [37].

Что касается нефти, то налогообложению подлежит нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. К нефти применяется специфическая налоговая ставка, которая рассчитывается и устанавливается в рублях за одну тонну. При этом ставка налога умножается на коэффициент,

характеризующий динамику мировых цен на нефть ( $K_{ц}$ ), а потом уменьшается на величину показателя, который характеризует специфику добычи нефти ( $D_{м}$ ).

Налог на добычу полезных ископаемых на 1 тонну нефти рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДПИ} = K_{ц} \times \text{ставка НДПИ} - D_{м}, \quad (3)$$

где  $K_{ц}$  – коэффициент, характеризующий динамику цен на нефть;

$D_{м}$  – показатель, характеризующий специфику нефти.

Ценовой коэффициент ( $K_{ц}$ ) регулярно рассчитывает Федеральная налоговая служба, исходя из среднего уровня цены Urals на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья и среднего значения курса доллара США к рублю за все дни налогового периода. Формула ценового коэффициента выглядит следующим образом:

$$K_{ц} = (Ц - 15) \times P / 261, \quad (4)$$

где  $Ц$  – это средняя цена нефти «Юралс» в долл. за баррель;

$P$  – средний курс доллара.

Стандартная ставка НДПИ с 1 января 2017 г. установлена в размере 919 руб. за тонну добытой нефти.

Коэффициент особенности добычи ( $D_{м}$ ) – самый сложный элемент, состоящий из большого количества компонентов. Его суть в учете различных коэффициентов, характеризующих степень выработанности конкретных участков и залежей, а также величины запасов конкретных участков недр, степени сложности добычи, географии региона и свойств нефти [49, 54, 55]. Формула расчета коэффициента особенности добычи выглядит следующим образом:

$$Дм = Кндпи \times Кц \times (1 - Кв \times Кз \times Кд \times Кдв \times Ккан) - Кк - Кабдт - Кман - Свн, \quad (5)$$

где Кндпи – с 2016 г. установлен на уровне 559 руб;

Кц – ранее отмеченный ценовой коэффициент;

Кв – коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов;

Кз – коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр;

Ккан – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти;

Кд – коэффициент, характеризующий сложность добычи;

Кдв – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья;

Кк – с 1 января 2019 г. установлен в размере 428 руб.;

Кабдт – коэффициент, характеризующий надбавки за автомобильный бензин и дизельное топливо;

Кман – коэффициент, учитывающий влияние экспортной пошлины;

Свн – коэффициент, характеризующий добычу сверхвязкой нефти [54].

Для более быстрой оценки можно учесть в структуре коэффициента особенностей добычи (Дм) лишь показатель Кк, зафиксированный на уровне 428 руб. на 2019 г. Этот коэффициент оказывает заметное влияние на итоговый результат и входит в итоговую формулу со знаком плюс, тем самым увеличивая налог. Остальными коэффициентами для проведения неглубокой консервативной оценки можно пренебречь, так как они преимущественно снижают итоговый показатель.

В совокупности самое большое значение при расчете показателя занимает ценовой коэффициент. С учетом того, что базовая ставка НДС устанавливается регуляторно и спрогнозировать ее изменение крайне сложно, то основными факторами изменения НДС можно считать цены на нефть Urals и курс доллара США [53].

Российские нефтяные компании платят НДС, но конкуренция на рынке растет, а добывать нефть становится сложнее. Это означает, что по мере

выработки легкодоступных и высокомаржинальных месторождений влияние НДС на результаты нефтедобывающих компаний будет усиливаться, что в конечном счете может привести к замедлению объемов добычи. Поэтому появляются различные льготы и, как следствие, необходимость реформирования налогообложения отрасли.

Так, в 2019 г. был введен новый налог для нефтедобывающей отрасли. Минфин России предложил разделить налогообложение и ввел налог на дополнительный доход – НДС. НДС, в отличие от НДС, привязан к конечному финансовому результату нефтедобывающих компаний, то есть они платят налог после того, как продали нефть [53].

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья является федеральным налогом, который взимается с суммы дополнительного дохода, полученного налогоплательщиком в результате осуществления деятельности по добыче углеводородного сырья на участке недр.

К углеводородному сырью относятся следующие виды добытых полезных ископаемых:

- 1) нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
- 2) газовый конденсат, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку;
- 3) газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины;
- 4) газ горючий природный, за исключением попутного газа [54].

Налогоплательщиками налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья признаются организации, осуществляющие виды деятельности по освоению участка недр в целях добычи углеводородного сырья на участке недр, права пользования которыми предоставлены им на основании лицензий, выданных в соответствии с законодательством Российской Федерации, предусматривающих в том числе право таких

организаций на разведку и добычу нефти или на разработку технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых на участках недр [54].

Объектом налогообложения по налогу признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем хотя бы одному из следующих требований:

1. Участок недр расположен полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, Ненецкого автономного округа; севернее 65 градуса северной широты полностью или частично в границах Ямало-Ненецкого автономного округа; в пределах российской части (российского сектора) дна Каспийского моря. При этом степень выработанности запасов нефти на участке недр должна быть меньше значения или равна значению 0,05 в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2017 года либо запасы нефти по такому участку недр впервые поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых после 1 января 2017 года.

2. Участок недр расположен на территории Российской Федерации и включает запасы углеводородного сырья месторождения, указанного в примечании 8 к единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза по состоянию на 1 января 2018 года. Требование к участку недр, установленное настоящим подпунктом, признается выполненным при условии представления организацией-пользователем такого участка недр до 31 декабря 2021 года в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика (по месту постановки на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика для организаций, отнесенных к категории крупнейших налогоплательщиков) уведомления в произвольной форме о реализации ею права на исполнение обязанностей налогоплательщика по налогу в отношении такого участка недр;

3. участок недр отвечает одному из следующих требований: имеет историческую степень выработанности запасов нефти (Сивз) больше 0,8 или равную 0,8; расположен полностью или частично в границах Северо-Кавказского федерального округа, Сахалинской области (за исключением морских месторождений углеводородного сырья, а также месторождений, частично расположенных в границах внутренних морских вод и (или) территориального моря Российской Федерации); расположен полностью или частично в границах Тюменской области, Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, Ямало-Ненецкого автономного округа, Республики Коми, Томской области, Омской области и в границах, ограниченных прямыми линиями, соединяющими по порядку точки участков недр с географическими координатами, указанных в 3 подпункте п. 1 ст. 333.45 Налогового кодекса РФ.

4. Участок недр расположен севернее 65 градуса северной широты полностью в границах Республики Коми или расположен полностью или частично в границах Тюменской области, Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, Ямало-Ненецкого автономного округа, Республики Коми, Оренбургской области, Самарской области, Томской области, в границах, ограниченных прямыми линиями, соединяющими по порядку точки участков недр с географическими координатами, указанных в 4 подпункте п. 1 ст. 333.45 Налогового кодекса РФ.

5. Участок недр расположен полностью или частично севернее 70 градуса северной широты полностью в границах Красноярского края, Республики Саха (Якутия), Чукотского автономного округа. Степень выработанности запасов нефти на таком участке недр меньше значения или равна значению 0,001 в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2019 года либо запасы нефти по такому участку недр впервые поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых после 1 января 2019 года.

Не признается объектом налогообложения дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, включающем полностью или частично новое морское месторождение углеводородного сырья [54].

Дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья на участке недр в целях настоящей главы признается расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр и величину расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья рассчитывается по формуле:

$$\text{НДД} = 50\% \times (\text{Вмес.} - \text{Рфакт.} - \text{Рвосст.} - \text{Ррасч.}), \quad (6)$$

где 50% - налоговая ставка;

Вмес. – месячная расчетная выручка в месяц;

Рфакт. – месячные фактические расходы;

Рвосст. – восстановительные расходы;

Ррасч. – расчетные расходы [54].

При определении дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья необходимо, во-первых, рассчитать выручку. Расчетная выручка определяется по формуле:

$$\text{Вмес.} = \text{Цнефть} \times \text{Vнк} \times \text{P} \times \text{Кн} + \text{Цгаз} \times \text{Vгаз} + 0,95 \times \text{Цпнг} \times \text{Vпнг}, \quad (5)$$

где Цнефть – средний за календарный месяц уровень цен нефти сорта «Юралс»;

Vнк – количество добытых за календарный месяц на участке недр нефти и газового конденсата, выраженное в тоннах;

P – среднее за календарный месяц значение курса доллара США к рублю Российской Федерации;

Кн – коэффициент перевода метрических тонн в баррели, равный 7,3;

Цгаз – цена на газ, установленная уполномоченным федеральным органом исполнительной власти или средневзвешенное значение фактических цен реализации газа, лицам, не являющимся взаимозависимыми с налогоплательщиком, выраженное в рублях за тысячу кубических метров.

Vгаз – количество газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа, закачанного в пласт для поддержания давления, выраженное в тысячах кубических метров;

Цпнг – цена на попутный газ, определяемая как средневзвешенное значение фактических цен реализации попутного газа лицам, не являющимся взаимозависимыми с налогоплательщиком, либо используется показатель Цгаз;

Vпнг – количество попутного газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа, закачанного в пласт для поддержания давления, выраженное в тысячах кубических метров [53, 54].

Фактическими расходами по добыче углеводородного сырья на участке недр признаются затраты, указанные в ст. 333.47 НК РФ, понесенные налогоплательщиком и непосредственно связанные с деятельностью по освоению такого участка недр, при условии, что они отвечают требованиям для признания затрат в качестве произведенных расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

В состав фактических расходов на участке недр включаются фактические расходы (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов) на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества, доведение его до состояния, пригодного для использования, и фактические расходы, связанные с производством и реализацией [53].

Восстановительные расходы – это затраты на приобретение (сооружение), учтенные ранее в составе фактических расходов, подлежат



восстановлению в доходах в том отчетном (налоговом) периоде, когда произошло одно из следующих событий:

– при реализации или ином выбытии объекта амортизируемого имущества, за исключением его ликвидации, до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором такой объект был введен в эксплуатацию;

– при переводе объекта амортизируемого имущества на консервацию, реконструкцию или модернизацию продолжительностью свыше шести месяцев до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором такой объект был введен в эксплуатацию;

– если объект амортизируемого имущества не был введен в эксплуатацию до истечения трех последовательных налоговых периодов после налогового периода, в котором были учтены такие расходы;

– при прекращении использования объекта амортизируемого имущества, за исключением его реализации или иного выбытия (включая ликвидацию);

– при реализации или ином выбытии (включая ликвидацию) объекта незавершенного капитального строительства [56].

Расчетными расходами признается сумма следующих видов расходов:

1) расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат, которая рассчитывается по следующей формуле:

$$Pr = \text{ЭПнефть} \times P \times (V_{\text{нефть}} + V_{\text{гк}}), \quad (7)$$

где ЭПнефть – ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, выраженная в долларах США за тонну, установленная в соответствующем календарном месяце, в порядке;

P – среднее за календарный месяц значение курса доллара США к рублю Российской Федерации;

$V_{\text{нефть}}$  и  $V_{\text{гк}}$  – количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр за календарный месяц, в тоннах.

2) расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата, которые рассчитываются по следующей формуле:

$$T_3 = T_{\text{ингк}} \times V_{\text{нк}}, \quad (8)$$

где  $T_{\text{ингк}}$  – индикативный тариф на транспортировку нефти, определяемый для соответствующего района добычи нефти в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

$V_{\text{нк}}$  – количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр в календарном месяце [56].

Представленный порядок расчета НДС не может быть признан в полной мере прозрачным и понятным в связи с наличием огромного количества вспомогательных коэффициентов, ограничений на формирование на формирование показателей налоговой базы и формульного регулирования отдельных параметров налоговой базы.

В таблице 11 представлено сравнение налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход по основным критериям [54, 55, 57].

Таблица 11 – Сравнительная характеристика НДС и НДС при добыче углеводородного сырья

Критерий	НДС	НДС
Вид налога	прямой федеральный налог	прямой федеральный налог
Объект налогообложения	все виды полезных ископаемых, в том числе углеводородное сырье (нефть, газ, газовый конденсат)	только углеводородное сырье (нефть, газ, газовый конденсат)
Налогоплательщики	организации и ИП, осуществляющие добычу углеводородного сырья на основании лицензии на право пользования недрами	организации и ИП, осуществляющие добычу углеводородного сырья на определенных участках недр (п. 1 ст. 333.45 НК РФ) на основании лицензий на право пользования недрами
Налоговая база	количество добытого углеводородного сырья в натуральном выражении;	дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр;
Налоговая ставка	базовая ставка НДС	50 %
Формула расчета	$\text{НДС} = \text{Кц} \times \text{ставка НДС} - \text{Дм}$	$\text{НДС} = 50\% \times (\text{Вмес.} - \text{Рфакт.} - \text{Рвосст.} - \text{Ррасч.})$
Специфика налога	зависит от объема добычи углеводородного сырья; учет особенностей добычи нефти, а именно степень выработанности запасов, количество запасов, свойства нефти и др.	зависит от финансового результата добычи углеводородного сырья на определенном лицензионном участке; распространение налога на определенный участки недр, а именно по географическому расположению и степени выработанности недр

Таким образом, принципиальное отличие НДС от НДС состоит в том, что налог на дополнительный доход взимается только с финансового результата деятельности компаний, то есть позволяет платить только в том случае, если для компании разработка месторождения оказалось выгодной, а не убыточной. Что касается НДС, то данный налог взимается в любом случае, несмотря на то принесла добыча углеводородов убыток или прибыль компании, ведь НДС облагает налогом объем добытого сырья, которое потом еще необходимо реализовать.

Ставка НДС составляет 50 %, взимается только после вычета расчетной экспортной пошлины и расходов на транспортировку сырья, сниженного

НДПИ, а также фактических капитальных и операционных расходов при разработке месторождения. Главными отличия взимания НДД от налога на прибыль являются учет всех капитальных затрат одновременно только в момент уплаты налога и без учета амортизации. Кроме того, размер прибыли определяется не в целом от деятельности компании, а только в пределах лицензионного участка.

По мнению экспертов, НДД, в отличие от НДПИ, несет за собой стимулирующий эффект, так как способствует развитию новых месторождений, повышению рентабельности нефтегазовых продуктов при разработке трудноизвлекаемых участков месторождений [57].

### **3 Особенности налогообложения на предприятиях нефтегазовой отрасли (на примере ПАО НК «Роснефть»)**

#### **3.1 Трансформация расчета налогообложения нефтегазовой отрасли под влиянием санкций со стороны Европейского союза**

Система налогообложения нефтегазовой отрасли формируется в условиях высоких рисков и большой неопределенности развития. Как показывает опыт, не существует эталонной системы налогообложения, которую можно было бы применять во всех странах и во все времена. Время не стоит на месте, меняется политическая ситуация в мире, экономика мира и отдельной страны также подвергается изменениям, истощаются природные ресурсы, а также появляются новые технологии и др. Вместе со всем этим трансформируется налоговая система налогообложения. Она подстраивается под политическую ситуацию в мире, под особенности экономики определенной страны, под ситуацию с запасами природных ресурсов и др.

Налоговая политика Российской Федерации направлена на достижение приоритетных экономических и социальных целей государства, эффективное распределение государственных доходов, устойчивый экономический рост и обеспечение энергетической безопасности. Государство выполняет одновременно фискальную и регулирующие функции: получение стабильных поступлений в бюджет и предоставление налоговых льгот для привлечения потенциальных инвесторов и поддержания экономической эффективности проектов в отрасли. Основные принципы современного механизма налогового регулирования – невозможность необоснованного увеличения налоговой нагрузки, стабильность законодательной и правовой базы [5, 6, 58].

Основными задачами налоговой системы в нефтегазовой отрасли являются обеспечение эффективного роста экономики и устойчивого развития компаний, гибкость и быстрое реагирование на социально-экономические изменения. С целью создания эффективного режима налогообложения идет постоянный процесс преобразований.

Начиная с 1992 г. идет постоянный процесс совершенствования системы налогообложения. В период 1992-2002 гг. изменения были нацелены на стимулирование притока инвестиций и получение государством доходов рентного характера за счет роялти, акцизов, экспортных пошлин, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

С точки зрения государства, роялти позволяют обеспечить стабильные и равномерно распределенные во времени платежи в бюджет за пользование недрами. Однако фиксированная ставка не является гибким инструментом, в значительной степени зависит от цен реализации добываемого сырья и снижает стимулы инвесторов для разработки месторождений. Акцизный сбор на нефть с пользователей недр в полном объеме поступал в федеральный бюджет, что не позволяло решить поставленные задачи. Процедура предоставления льгот осталась довольно сложной, нечетко регламентированной и не была применена на практике [58].

В 2001-2003 гг. произошел переход государственной стратегии недропользования на краткосрочный инвестиционный режим. С принятием закона о введении НДС и внесением дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ была установлена фиксированная ставка НДС в размере 16,5% от валового дохода компаний с целью компенсировать заменяемые акцизы и роялти. В 2001-2003 гг. произошел переход государственной стратегии недропользования на краткосрочный инвестиционный режим. С принятием закона о введении НДС и внесением дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ была установлена фиксированная ставка НДС в размере 16,5% от валового дохода компаний с целью компенсировать заменяемые акцизы, роялти [54, 58].

Рост потребностей бюджета РФ начиная с 2012 г. привел к новому этапу пересмотра налоговой нагрузки: экспортная пошлина снижалась, а вместе с тем ставка НДС ежегодно индексировалась и возрастала, что затрудняло компаниям формирование инвестиционной стратегии и существенно ограничивал регулирующую роль таможенных пошлин. Но не смотря на это,

компаниям с низкой долей переработки и высокими льготами по НДС смогли оказываться в выигрыше, поскольку льготы устанавливались в процентах от базовой ставки налога.

Эксперты VYGON Consulting отметили, что за период 2002-2018 гг. существенные корректировки формул расчета НДС и таможенной пошлины осуществлялись более 30 раз. В результате объемы льготированной добычи нефти постоянно возрастали, достигнув в 2019 г. 54% общего объема добычи нефти. Возникший из-за пандемии COVID-19 и падения цен на нефть существенный дефицит бюджета обусловил необходимость пересмотра налоговых льгот.

1 января 2019 г. был введен новый налог в нефтегазовой отрасли – налог на дополнительный доход (НДД). НДД вводится для стимулирования разработки низкорентабельных месторождений, рационального использования недр, а также для привлечения инвестиций в перспективы развития новых, мелких и низкорентабельных месторождений. Принципиальное отличие НДД от НДС состоит в том, что новый налог взимается только с финансового результата деятельности компаний, а не с выручки, то есть позволяет платить только в том случае, если для компании разработка месторождения оказалась выгодной, а не убыточной [54, 59].

Основная цель для бюджета от внедрения НДД – это рост фискальных поступлений от нефтяных компаний в долгосрочной перспективе за счет прироста объемов добычи, который достигается от открытия и освоения новых неразведанных месторождений нефти с большим потенциалом добычи в будущем, а также вовлечения в эксплуатацию нерентабельных при действующей налоговой системе. По оценке экспертов, охват его применения расширится, в результате чего за 2021-2025 гг. из доходов отрасли будет изъято 650 млрд руб. денежного потока, что может сказаться на инвестиционной активности.

На сегодняшний день на трансформацию системы налогообложения нефтегазовой отрасли также повлияли санкции, наложенные на РФ, что является одним из факторов риска для нефтяников.

Европейский союз начал вводить санкции в отношении России в связи с событиями на Украине в марте 2014 года. Решение о том, что «в случае отсутствия разрядки напряженности в Крыму» Евросоюз будет применять «меры давления на Россию», было принято на экстренном саммите ЕС 6 марта 2014 г. В состав Евросоюза входят почти все страны Запада, представленные на рисунке 11 [59].



Рисунок 11 – Страны Европейского Союза в 2023 г.

В 2022 г. санкции против России были введены по результатам признания РФ независимостей Донецкой и Луганской народных республик, буквально с начала специальной операции на Украине. Европейский Союз



ввел против России шесть пакетов санкций, и некоторые из ограничений напрямую направлены на топливно-энергетический комплекс.

Ограничения, затрагивающие функционирование сферы ТЭК, присутствовали в четвертом пакете санкций Евросоюза, который был введен в марте 2022 года. Было запрещено инвестировать в российский энергетический сектор (исключение – атомная энергетика). Под запрет попали и поставки технологий и оборудования в сферу энергетической промышленности. Были введены ограничения на сделки с нефтяными компаниями, занимающимися добычей и транспортировкой нефти: Газпромнефть, Роснефть, Транснефть [53, 54].

С 8 апреля 2022 года был опубликован пятый пакет санкций Евросоюза. Введен запрет на ввоз импортных товаров из ЕС в Россию: программное обеспечение, передовые полупроводники, квантовые компьютеры, оборудование и технологии СПГ и т.д. Для сферы нефтепромышленности значимым оказался запрет на ввоз оборудования для переработки нефти. Среди них установки:

- изомеризации, алкилирования и трансалкилирования;
- атмосферно-вакуумной перегонки нефти;
- сольвентной деасфальтизации;
- замедленного коксования;
- каталитического и термического крекинга, а также реакторы гидрокрекинга;
- флексикокинга;
- производства ароматических углеводородов;
- производства серы;
- технологии по производству, очистке водорода;
- висбрекеры [57].

Согласно информации Eurostat, в среднем экспорт установок для нефтепереработки из ЕС в Россию, которые теперь находятся в санкционном

списке, составлял 1,3 млрд евро. Самым крупным поставщиком была Германия, из которой в Россию ввозили технику общей стоимостью 670 млн евро. Также был введен запрет на ремонт такой техники. В силу ограничения вступили 27 мая 2022 г.

Шестой очередной пакет санкций ЕС был опубликован и вступил в силу 3 июня 2022 года. Главным ограничением, которое ввел этот пакет, стало частичное эмбарго на поставки нефти из России морским путем. Итоговый вариант частичного нефтяного эмбарго ЕС предполагает поэтапный отказ от поставок российской нефти (запрет на покупку, импорт или передачу сырой нефти) в течение 6 месяцев (до 5 декабря 2022 г.). По нефтепродуктам запрет вступил в силу через 8 месяцев (до 5 февраля 2023 г.). Исключение предусмотрено для импорта сырой нефти по магистральному нефтепроводу (МНП) Дружба в те страны ЕС, которые в силу своего географического положения не имеют достаточных по мощности альтернативных вариантов. В отношении страхования танкеров с российской нефтью и нефтепродуктами, ЕС посчитал целесообразным запретить страхование и перестрахование морских перевозок таких грузов в третьи страны [58, 59].

Запрещается оказывать прямо или косвенно техническую помощь, брокерские услуги или финансирование или финансовую помощь, связанную с перевозкой, в т.ч. путем передачи с судна на судно, в третьи страны сырой нефти или нефтепродуктов, происходящих из России или экспортируемых из России.

Российский нефтегазовый комплекс переживает непростой период: санкционное давление, начавшееся в 2014 г., ограничения, связанные с пандемией, и усилившееся в этом году экономическое давление негативно сказываются не только на функционировании отрасли, но и на экономике России и мира в целом. С геополитическими вызовами связано нарушение логистики экспортных поставок углеводородов, попытки заменить российские углеводороды альтернативными поставками из других стран, ограничение

зарубежного финансирования отрасли и участие международных компаний в российских проектах, запрет на поставку оборудования и технологий [60].

Одна из самых острых проблем, с которыми столкнулись нефтегазовые компании России и чему уделяется основное внимание государства, связана с нарушением логистики экспортных поставок. Исторически большая часть российской логистики была ориентирована на европейский рынок. Сейчас же идет переориентация поставок нефти и газа.

Поставки на сегодняшний день сосредоточены преимущественно в страны Юго-Восточной Азии. Идет диверсификация экспорта на быстро развивающиеся рынки Юго-Восточной Азии. Поставки в Китай в последние годы набирают обороты [61].

Помимо этого, идет развитие глубокой переработки нефти, увеличение производства СПГ, так как переработка нефти в значительной степени использовала иностранное оборудование и технологии. Несмотря на то, что вопрос импортозамещения в переработке нефти государством была поставлена перед ТЭК еще в 2015 году, осталось много нерешенных направлений, которые создают ряд проблем в связи с введенными санкциями. В стране всегда большое внимание уделялось развитию трубопроводной транспортировки нефти и газа. Этому прежде всего способствовало географическое положение России – близость рынков сбыта. В современных условиях приоритеты меняются, и для расширения рынка сбыта продукции, особенно в географически отдаленные страны, необходимо развивать производство сжиженного природного газа (СПГ). Рынок СПГ должен стать для России новой точкой роста в энергетике, для этого страна имеет необходимые условия, в первую очередь громадную ресурсную базу. Россия может стать одним из лидеров в поставках СПГ, тем более что многие страны в этом заинтересованы и имеют необходимую инфраструктуру для принятия СПГ. В настоящее время Россия активно торгует сжиженным газом, в том числе с Китаем, куда первые поставки были осуществлены в 2019 году по Северному морскому пути (СМП). Однако и здесь все та же проблема –

использование западного оборудования и технологий. Правительство намерено выделить средства на решение этой проблемы, в результате чего в России будет увеличено производство СПГ с современных 30 млн т до 100 млн т в будущем, т.е. до уровня США и Австралии, которые являются лидерами в торговле СПГ [62].

Санкции коснулись самого уязвимого места нефтегазовой отрасли – ее технического оснащения: предоставление технологий и поставки оборудования, особенно на глубоководных участках арктического шельфа, сервисных услуг и инвестиций. Приходится констатировать, что оборудование и технологии десятки лет закупались за границей, и крайне недостаточно развивалось производство в собственной стране, стране с самыми крупными запасами газа в мире, в стране, многие годы возглавлявшей или делившей с Саудовской Аравией первое место по добыче нефти. В сложившихся условиях необходимо стимулирование развития производств отечественного оборудования, причем инновационного, соответствующего передовым мировым образцам, а также современных технологий.

Все вышеперечисленные изменения в политических и экономических отношениях и их последствия привели к трансформации налогообложения нефтегазовой отрасли в Российской Федерации. Это в первую очередь связано с тем, что нефтегазовые доходы составляют чуть больше одной трети доходов бюджета государства. Основными задачами налоговой системы в нефтегазовой отрасли на сегодняшний день являются обеспечение стабильности экономики России и устойчивого развития компаний, гибкость и быстрое реагирование на социально-экономические изменения. С целью создания эффективного режима налогообложения начался процесс преобразований [58, 60].

В конце 2022 года Президент РФ подписал федеральный закон о внесении изменений в бюджет РФ. В частности, документ предполагает существенное увеличение налоговой нагрузки на нефтегазовую отрасль в 2023–2025 годах.

Рост налогов необходим для сбалансирования государственного бюджета. И в поисках дополнительных источников финансирования расходов 2023 года правительство вновь обратило внимание на наиболее маргинальные сферы бизнеса. В 2022 году в их числе оказались нефтегазовая, угольная отрасли и производство удобрений.

Налоговая нагрузка на нефтегазовую сферу всегда была одной из самых высоких, за последние 10 лет она возросла на 4,4 процентных пункта, а компании, работающие в нефтегазовой сфере, теперь отдают в бюджет 40,7% всех полученных доходов.

НДПИ для компаний, добывающих нефть, меняется уже 9 лет подряд в рамках проведения налогового маневра, который должен привести к отмене таможенных пошлин на нефть за счет увеличения НДПИ к 2024 г. Однако повышение НДПИ, запланированное на 2023-2025 гг., осуществляется с единственной целью – снизить маржинальность добычи нефти, повысив бюджетные доходы [47, 54, 59].

Правительство внесло законопроект № 201629-8 «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части отдельных вопросов налогообложения)» в палату в конце сентября вместе с проектом бюджета на 2023-2025 годы.

С 1 января 2023 года коэффициент  $N_{к\_демп}$ , характеризующий демпфер после 2020 года, нужно будет умножать на коэффициент  $K_{нв}$  в размере 1,3. Ниже представлено наглядно изменения в формуле расчета коэффициента. Было:

$$N_{к\_демп} = ДАБ \times КАБ\_КОМП + ДДТ \times КДТ\_КОМП, \quad (9)$$

где ДАБ, КАБ\_КОМП, ДДТ, КДТ\_КОМП определяются в порядке, установленном пунктом 27 статьи 200 «Налоговые вычеты» Налогового Кодекса РФ.

Стало:

$$\text{НК\_ДЕМП} = (\text{ДАБ} \times \text{КАБ\_КОМП} + \text{ДДТ} \times \text{КДТ\_КОМП}) \times \text{КНВ}, \quad (10)$$

где ДАБ, КАБ\_КОМП, ДДТ, КДТ\_КОМП определяются в порядке, установленном пунктом 27 статьи 200 «Налоговые вычеты» Налогового Кодекса РФ;

КНВ – коэффициент, принимаемый равным 1,3 для налоговых периодов, дата начала которых приходится на период с 1 января 2023 года по 31 декабря 2025 года включительно, и равным 1 для налоговых периодов, дата начала которых приходится на период с 1 января 2026 года [59, 60].

Данная мера позволит компенсировать через демпферный механизм потери нефтеперерабатывающих компаний от поставок нефтепродуктов на внутренний рынок по ценам ниже мировых и увеличит поступление НДС в бюджет в 2023 г. на 208 млрд руб., в 2024 г. – на 213 млрд руб. и в 2025 году – на 208 млрд руб.

Кроме того, продлена на 2023-2025 гг. корректировка демпфирующего механизма, введенная в качестве временной меры с сентября по декабрь 2022 г. Связано это с тем, что российская нефть, находясь под давлением санкций, продавалась по цене ниже рыночной.

Механизм демпфера в нефтяной отрасли был введен в России в 2019 г., чтобы сдерживать цены на топливо на внутреннем рынке. Если экспортная цена бензина и дизтоплива выше, чем цена на внутреннем рынке, то государство компенсирует нефтеперерабатывающим заводам (НПЗ) часть этой разницы, чтобы стимулировать их не повышать цены в России. В обратном случае нефтекомпании перечисляют часть своей сверхприбыли в бюджет. Летом 2022 г. механизм был скорректирован – с 1 сентября при расчете демпфера до конца 2022 г. стала учитываться скидка на Urals к эталонной Brent. Российские компании стали экспортировать нефть с

дисконтом к Brent после начала специальной военной операции (СВО) и введения антироссийских санкций [62].

Дисконт после начала СВР достигал почти \$30, что составляло более 25% от цены Brent. Хотя с течением времени его величина сократилась, но в следующем году дисконт также будет присутствовать. Это следовало учесть при расчете демпфера на бензин. А достигнутое таким образом сокращение расходов на компенсационные выплаты нефтеперерабатывающим заводам позволят бюджету сэкономить 212 млрд руб. в 2023 г., 221 млрд руб. – в 2024 г., 229 млрд руб. – в 2025 г.

Влияние антироссийских санкций не следует недооценивать, экспорт нефти по итогам 2023 года может просесть почти на четверть, что приведет к заполнению нефтехранилищ и вынудит российские нефтедобывающие компании сократить добычу.

Другим фактором риска является возможное снижение цен на нефть на мировом рынке. Согласно тем же прогнозам Минэкономразвития РФ, средняя цена Urals в 2023 году должна составить \$70,1 за баррель. Однако здесь не учитывается отложенное воздействие энергетического кризиса, разразившегося в Европе, способное привести к рецессии и падению спроса на нефть, а также возможное снижение деловой активности в Китае. Поэтому не исключен сценарий, по которому цены на нефть могут вернуться к отметке \$50, что сократит рентабельность нефтедобычи, а вместе с повышением налоговой нагрузки способно привести к кризису в отрасли [63].

### **3.2 Совершенствование методики расчета налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья**

Важнейшей задачей экономики Российской Федерации является формирование эффективной системы налогообложения в нефтегазовом секторе. Эффективность налоговой политики России должна обеспечить стабильные поступления в бюджет от использования углеводородных ресурсов в долгосрочной перспективе, а также стимулировать привлечение отечественных и зарубежных инвестиций в нефтегазовую отрасль. Основным инструментом налогообложения служит налог на дополнительный доход [17].

С 2019 г. вступил в действие федеральный налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. НДС относится к налоговым механизмам, основывающимся на экономических результатах, в отличие от действующего налога на добычу полезных ископаемых, где объектами налогообложения являются валовые показатели количества или стоимости добытых углеводородов. Переход от налоговых механизмов, базирующихся на валовых показателях, к налогообложению на основе экономических результатов является мировым трендом последних пятидесяти лет. НДС является механизмом налогового стимулирования, способным обеспечить вовлечение в разработку низкорентабельных при текущем налогообложении запасов углеводородов, а также внедрение перспективных методов увеличения нефтеотдачи [34, 63].

Ставка НДС устанавливается в размере 50% к налоговой базе, определенной как расчетная выручка от реализации добытых на участке недр углеводородов, уменьшенная на величину расходов на добычу и транспортировку нефти, величину НДС. Для налогоплательщиков НДС устанавливается особый порядок расчета НДС применительно к углеводородам, добытым на участке недр, а также предусматривается применение понижающих коэффициентов при расчете НДС для месторождений, находящихся на начальных этапах разработки.



Объектом налогообложения по налогу признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, отвечающем хотя бы одному из требований установленных пп. 1 - 5 п. 1 ст. 333.45 НК РФ [54].

НДД может применяться на IV группах участков недр (с указанием их расположения и степени выработанности запасов):

1. Новые месторождения в новых нефтегазоносных районах (территории Республики Саха (Якутия); Иркутской области; Красноярского края; Ненецкого автономного округа; севернее 65 градуса северной широты ЯНАО; в пределах российской части дна Каспийского моря) со степенью выработанности запасов нефти меньше или равной 0,05.

2. Новые месторождения, при экспорте нефти которых применяется особая формула расчета ставки вывозной таможенной пошлины (перечень месторождений приведен в примечании 8 к единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза).

3. Зрелые месторождения в традиционных нефтегазоносных районах, расположенные на территории Тюменской области, ХМАО, ЯНАО, Республики Коми со степенью выработанности запасов нефти от 0,1 до 0,8 (при ограничении на суммарную добычу на участках группы не более 15 млн т).

4. Новые месторождения, расположенные на территории Тюменской области, ХМАО, ЯНАО, Республики Коми, со степенью выработанности запасов нефти менее 0,05 и начальными извлекаемыми запасами нефти менее 10 млн т.

Не признается объектом налогообложения дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, включающем полностью или частично новое морское месторождение углеводородного сырья [54, 60].

Далее представлена разработанная автором методика расчета налога на дополнительный доход. При переходе на НДД ограничения, предусмотренные в настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации относительно требований к объектам налогообложения остается неизменным. Автором

предлагается процедура ранжирования участков недр, попадающие под требования к объекту налогообложения НДС. Суть методики заключается в снижении суммы налога на дополнительный доход в зависимости от степени выработанности участка недр, на котором расположено месторождение углеводородного сырья [63].

Предложенная методика расчета НДС состоит из четырех этапов.

Первый этап. Проверка на соответствие участка недр углеводородного сырья требованиям статьи 333.45 «Объект налогообложения» главы 25.4 «Налог на дополнительный доход» Налогового Кодекса Российской Федерации. Согласно данной статье участок недр должен отвечать следующим требованиям:

1) степень выработанности запасов нефти на участке недр меньше значения или равна значению 0,05 и участок недр расположен полностью или частично:

- в границах Республики Саха (Якутия);
- в границах Иркутской области;
- в границах Красноярского края;
- в границах Ненецкого автономного округа;
- севернее 65 градуса северной широты полностью или частично в границах Ямало-Ненецкого автономного округа;
- в пределах российской части (российского сектора) дна Каспийского моря.

2) имеет историческую степень выработанности запасов нефти больше 0,8 или равную 0,8;

- 3) участок недр расположен полностью или частично в границах:
- Северо-Кавказского федерального округа;
  - Сахалинской области (за исключением морских месторождений углеводородного сырья, а также месторождений, частично расположенных в

границах внутренних морских вод и (или) территориального моря Российской Федерации);

- Тюменской области;
- Ханты-Мансийского автономного округа – Югры, Ямало-Ненецкого автономного округа, Республики Коми, Томской области, Омской области [54, 64].

Второй этап. Определение коэффициента выработанности такого участка недр.

Коэффициент выработанности ( $K_v$ ) характеризует степень выработанности конкретного участка недр. Для определения данного коэффициента используются данные по месторождению (месторождениям), на котором ведется недропользователем добыча нефти в соответствии с выданной в установленном порядке лицензией [65].

Коэффициент выработанности рассчитывается по формуле:

$$K_v = N / V_3, \quad (11)$$

где  $N$  – это сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр;

$V_3$  – это начальные извлекаемые запасы нефти.

Коэффициент выработанности варьируется от 0 до 1,0. Предлагается ранжировать участки недр по степени выработанности: низкая выработанность, средняя выработанность, высокая выработанность. Критерии ранжирования участков недр представлена в таблице 12.

Таблица 12 – Ранжирование участков недр по показателю коэффициента выработанности

Значение коэффициента выработанности	Степень выработанности участка недр
0-0,4	низкая выработанность
0,4-0,7	средняя выработанность
0,7-1,0	высокая выработанность

Третий этап. Определение корректирующего коэффициента НДС. Чем ниже коэффициент выработанности, тем больше количества углеводородного сырья подлежит извлечению из определенного участка, соответственно, чем выше коэффициент выработанности, тем меньше объем углеводородного сырья к извлечению из этого участка.

Таким образом, корректирующий коэффициент НДС будет выглядеть следующим образом:

$$K_{\text{корр.}} = 1 - K_{\text{в}}, \quad (12)$$

где  $K_{\text{корр.}}$  – корректирующий коэффициент НДС;

$K_{\text{в}}$  – коэффициент выработанности участка недр [64].

В случае, если сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр ( $N$ ) превышает начальные извлекаемые запасы нефти ( $V_3$ ), то в таком случае при расчете НДС корректирующий коэффициент принимать равный единице.

Четвертый этап. Расчет суммы налога на дополнительный доход с учетом корректирующего коэффициента. Согласно предложенной методике, формула расчета НДС выглядит следующим образом:

$$\text{НДД} = 50\% \times (V_{\text{мес.}} - P_{\text{факт.}} - P_{\text{восст.}} - P_{\text{расч.}}) \times K_{\text{корр.}}, \quad (13)$$

В таблице 13 представлен сравнительный анализ двух методик по расчету налога на дополнительный доход. Методика 1 – существующая методика расчета НДС согласно главе 25.4 НК РФ, методика 2 – усовершенствованная методика в рамках научной работы.

Таблица 13 – Сравнительный анализ методик расчета налога на дополнительный доход

Показатель	Методика 1	Методика 2
Ставка НДС	50%	50%
Налоговая база	Вмес. – Рфакт. – Рвосст. – Ррасч.	Вмес. – Рфакт. – Рвосст. – Ррасч.
Корректирующий коэффициент	-	Ккорр.

Для определения целесообразности введения корректирующего коэффициента при расчете НДС для нефтегазовых предприятий необходимо выполнить апробацию данной методики на конкретной нефтегазодобывающей компании. Апробация методики выполнено на нефтегазовой компании ПАО НК «Роснефть».

ПАО НК «Роснефть» является одной из крупнейших компаний по добыче углеводородного сырья в России. ПАО «НК «Роснефть» работает во всех основных нефтегазоносных провинциях России, включая Западную и Восточную Сибирь, Поволжье, Урал, Дальний Восток, Тимано-Печору, Краснодарский край, а также шельфы морей Российской Федерации [65].

ПАО НК «Роснефть» является крупнейшей компанией Российской Федерации по объему добычи нефти, ее доля от суммарной добычи составляет более 40%.

Компания проводит геологоразведочные работы во всех регионах недропользования в Российской Федерации, включая Дальний Восток, Восточную и Западную Сибирь, Центральную Россию, Тимано-Печору и Юг России. За 2022 год «Роснефть» на суше РФ выполнила более 4,4 тыс. пог. км сейсмических работ 2Д и свыше 6,8 тыс. кв. км сейсмических работ 3Д. Завершены испытания 64 поисково-разведочных скважин с успешностью 80% [66].

Высокая эффективность геологоразведочных работ позволила Компании открыть 7 месторождений и 153 новых залежи углеводородов с запасами по категории АВ1С1+В2С2 в объеме около 0,3 млрд т н.э. К числу наиболее значимых открытий можно отнести Мадачагское месторождение на

шельфе Печорского моря с извлекаемыми запасами нефти 82,3 млн т по категории АВ1С1+В2С2. Это крупнейшее открытие в РФ в 2022 году.

Также в числе самых заметных открытий геологоразведчиков «Роснефти» последних лет – крупнейшие месторождения в мире: Западно-Иркинское нефтяное месторождение в Красноярском крае, газовые месторождения Жукова и Рокоссовского на шельфе Карского моря. Их общий потенциал оценивается в 4 млрд баррелей нефтяного эквивалента. Кроме того, Компания открыла в 2021 году уникальное по величине запасов газоконденсатное месторождение им. Е. Зиничева в Красноярском крае, с извлекаемыми запасами газа 384 млрд куб. м по категории АВ1С1+В2С2, а также крупное Кэдэргинское месторождение газа в Якутии, с извлекаемыми запасами газа более 43 млрд куб. м по категории АВ1С1+В2С2 [27, 66].

Согласно данным реестра Росгеолфонда, в третью группу НДД добавлены шесть участков «Роснефти»: Угутский, Кальчинский, Солкинский (юг), Северо-Тарасовский, Майский, Люкпайский.

Для апробации методики будет рассмотрено Кальчинское месторождение.

Кальчинское месторождение, согласно карте освоения района, входит в Уватский проект. Оно расположено в Уватском районе ЯНАО, у истоков реки Кальча. Информация о наличии нефти на Кальчинском месторождении появилась еще в 1940 году. Но по причине сложного геологического строения пластов эта нефть оказалась труднодоступной. С развитием технологий и появлением новых видов геологического оборудования эта задача оказалась решаема спустя 50 лет, и советские геологи в начале 90-х годов открыли месторождение скважиной №61, получив фонтан нефти с объемом 16 кубометров в сутки. Добыча черного золота в промышленных масштабах на Кальчинском месторождении началась уже в 1991-м. В 2003-м извлекаемые запасы на Кальчинском месторождении стали подходить к концу [64, 66].

Занимавший до 2000 года должность председателя парламента Ханты-Мансийского автономного округа, а нынче мэр Москвы Собянин, вместе с

совладельцем группы компаний «Альфа-групп» и ТНК ВР Германом Ханом подписали соглашение о начале освоения запасов истощенных месторождений (ТРИЗ) в Уватском районе, относящихся к трудноизвлекаемым. Таким образом, работа на Кальчинском месторождении возобновилась, получив возможность перейти на режим НДС [66].

Географическое положение Кальчинского месторождения – полностью расположен в Ямало-Ненецком автономном округе. Начальные извлекаемые запасы нефти составило 135 млн т. Накопленная добыча с начала разработки Кальчинского месторождения на 2022 г. составляет 16,8 млн тонн нефти [67]. Таким образом, можно рассчитать коэффициент выработанности Кальчинского месторождения по формуле 11:

$$K_{в} = 16,8/135 = 0,12$$

Таким образом, согласно предложенной методике ранжирования месторождений по степени выработанности относится к месторождению с низкой выработанностью, так как коэффициент выработки находится в границах от 0 до 0,4.

Согласно новой методике расчета НДС корректирующий коэффициент рассчитывается по формуле 12 и составляет:

$$K_{корр.} = 1 - 0,12 = 0,88$$

Сумма налога НДС, рассчитанная по формуле 13, составляет:

$$\text{НДС} = 50\% \times X \times 0,88 = 0,44X \text{ млн руб.}$$

где 50% – ставка налога на дополнительный доход; X – налоговая база НДС в млн руб.

Для определения эффекта от введения корректирующего коэффициента выполнен расчет НДС по двум методикам на примере Кальчинского месторождения. Методика 1 – существующая методика расчета НДС согласно главе 25.4 НК РФ, методика 2 – усовершенствованная методика в рамках научной работы. Сравнение представлено в таблице 14.

Таблица 14 – Сравнительный анализ методик расчета НДС на примере Кальчинского месторождения ПАО НК «Роснефть»

Показатель	Методика 1	Методика 2
Ставка НДС	50%	50%
Налоговая база, млн руб.	X	X
Корректирующий коэффициент	-	0,88
Итого сумма НДС, млн руб.	$50\% \times X = 0,5X$	$50\% \times X \times 0,88 = 0,44X$
Эффект, млн руб.	$0,5X - 0,44X = 0,06X$	

Информация для расчета налоговой базы НДС ПАО НК «Роснефть» по месторождениям отсутствует в открытых источниках, поэтому в качестве налоговой базы взята переменная X. Для определения эффекта от внедрения корректирующего коэффициента при расчете НДС в обеих методиках предполагается одинаковая налоговая база, равная X. Таким образом, можно сказать, что, используя предложенную методику расчета налога на дополнительный доход на Кальчинском месторождении ПАО НК «Роснефть» сможет сэкономить 0,06X млн руб.

Сэкономленные средства предприятие может направить на совершенствование технологии добычи углеводородного сырья, на бурение дополнительных добывающих и нагнетательных скважин для поддержания уровня добычи на геологоразведочные работы, на покупку и ремонт оборудования, на научно-исследовательские работы и многое другое. В связи с чем предложенную методику можно считать целесообразной с точки зрения нефтегазовых компаний [34, 67].



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Нефтегазовая отрасль оказывает существенное влияние на экономику России. В настоящее время это основа для формирования бюджета и обеспечения функционирования многих других отраслей экономики.

По данным Федеральной службы государственной статистики Россия занимает 2 место в мире по объемам добычи «чёрного золота» – после США. На Россию приходится до 12,1 процента от суточного объема добычи нефти в мире. Резервы страны сосредоточены на Дальнем Востоке, в Восточной Сибири и в Арктике, далеко не все нефтяные месторождения доступны для разработки. Наиболее перспективный регион запасов углеводородного сырья – Сибирский (Якутия, Красноярский край и Иркутская область). В России по итогам 2022 года открыто 38 месторождений углеводородов, суммарный объем извлекаемых запасов нефти на них составляет 96,4 млн тонн. Наиболее крупными нефтегазоносными бассейнами в России являются: Западно-Сибирская нефтяная база, Волго-Уральская нефтяная база, Тимано-Печерская нефтяная база. К лидерам по добыче нефти в России относятся: Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий АО (в составе Тюменской области), Республика Татарстан, Красноярский край, Сахалин [2, 3, 4].

Одним из главных факторов, способных оказывать значительное влияние на добычу нефти и газа является уровень цен на нефть марки Brent. От цены на нефть зависит объем добычи углеводородного сырья, объема экспорта.

Можно выделить 8 этапов развития системы налогообложения нефтегазовой отрасли в России. Основными из них является: введение НДС и экспортные пошлины в зависимости от цены марки Urals в 2002 г.; с 2003 по 2015 гг. корректировка формулы расчета НДС; введение НДС в 2019 г. [27].

В настоящее время в нефтяном секторе экономики России доминируют вертикально интегрированные компании (ВИНК): как частные ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «Сургутнефтегаз», ПАО «Башнефть», ПАО «Татнефть»

ПАО «Славнефть» и др., – так и государственные НК «Роснефть», «Газпром нефть» [34].

Нефтегазовый комплекс (НГК) играет важнейшую роль в экономике России. Это связано с тем, что доходы от нефтегазовой отрасли составляют около 40 % доходов бюджета государства, что говорит о высокой зависимости. Нефтегазовые доходы включают в себя 4 вида поступлений в бюджет: НДС, экспортные пошлины, НДС, акцизный сбор. Большую часть нефтегазовых доходов составляет доход от налога на добычу полезных ископаемых. В 2022 г. на вывозные таможенные пошлины приходится 16,8 % от общего дохода, на НДС – 81,1 % и на НДС – 11,6 % [44].

Особенность налогообложения нефтедобывающих компаний в том, что на добычу углеводородов влияют территориальное расположение недр, климатические условия, технология добычи, логистика и др.

На сегодняшний день существует два подхода налогообложения нефтедобывающих компаний: производственный и экономический. В сопоставление производственному подходу экономический подход базируется не на попытках учета всего многообразия горно-геологических и технологических моментов по отдельности, а опирается на конечные финансовые результаты разработки месторождений. К производственному подходу относится налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), к экономическому подходу – налог на дополнительный доход (НДД) [56, 57].

Налоговая нагрузка нефтегазовых компаний является дискуссионным вопросом по сей день. В расчет налоговой нагрузки необходимо включать следующие налоги и платежи: все уплаченные компанией прямые налоги (налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль, налог на имущество организаций, земельный налог и прочие); экспортные пошлины, которые не являются налогами, однако, относятся к обязательным платежам, входят в состав нефтегазовых доходов федерального бюджета и представляют значительное бремя для компаний нефтяной отрасли; платежи во внебюджетные фонды [54].

Среди рассмотренных российских компаний нефтяной отрасли самая низкая налоговая нагрузка наблюдается у ПАО «ЛУКОЙЛ» (20-30%), а самая высокая налоговая нагрузка наблюдается у небольшой компании ПАО «Славнефть» (50-60%) [23].

Экономический механизм, инструменты налогового регулирования находятся в ситуации частого реформирования. Постоянная смена приоритетов государства, постоянно меняющаяся политическая ситуация в мире приводят к неустойчивости и серьезным проблемам в нефтедобывающей отрасли.

Так, большое влияние на налогообложение нефтегазовой отрасли оказали санкции против России со стороны Европейского Союза. Во-первых, было запрещено инвестировать в российский энергетический сектор, во-вторых, введен запрет на ввоз импортных товаров из ЕС в Россию, в-третьих, частичное эмбарго на поставки нефти из России. В связи с этим, были внесены изменения в системы налогообложения нефтегазовой отрасли [49, 67].].

В результате научно-исследовательской работы предложена усовершенствованная методика расчета налога на дополнительный доход. Предложенная методика расчета НДС состоит из четырех этапов. Апробация методики выполнена на нефтегазодобывающей компании ПАО НК «Роснефть», а именно на Кальчиснском месторождении, в результате которой выявлен эффект, который составляет 60 тыс. руб. на 1 млн руб.

Система налогообложения нефтегазовой отрасли формируется в условиях высоких рисков и большой неопределенности развития. Как показывает опыт, не существует эталонной системы налогообложения, которую можно было бы применять во всех странах и во все времена [67]. Время не стоит на месте, меняется политическая ситуация в мире, экономика мира и отдельной страны также подвергается изменениям, истощаются природные ресурсы, а также появляются новые технологии и др. Вместе со всем этим трансформируется налоговая система налогообложения, последствия которых, в первую очередь, сказывается на налогоплательщиках.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Овинникова, К. Н. Современное состояние нефтегазового комплекса России и его проблемы // Вестник науки Сибири. – 2013. – №4 (10). – С. 156-161
- 2 Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики. – Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/>
- 3 Коржубаев, А.Г. Современное состояние и прогноз развития нефтегазового комплекса России на ближайшие десятилетия XXI века с учетом международных тенденций / А.Г. Коржубаев, И.В. Филимонова, Л.В. Эдер // Нефтегазовая геология. Теория и практика. – 2017. – № 2. – С. 1-18
- 4 Белогорьев А. Нефтегазовые перспективы // Стратегия. – 2018. - № 2 – С. 56-62
- 5 Бодрова Е.В., Григорьев А.Д., Гусарова М.Н., Калинов В.В., Каримов О.В. История становления и развития нефтяного и газового секторов отечественной промышленности (вторая половина XIX в. – 1991г.) / Бодрова Е.В., Григорьев А.Д., Гусарова М.Н., Калинов В.В., Каримов О.В. – М. ИЦ РГУ нефти и газа, 2017. – 223 с.
- 6 Бодрова Е.В., Калинов В.В., Шуркалин А.К. История развития нефтегазового комплекса Российской Федерации / Бодрова Е.В., Калинов В.В., Шуркалин А.К. – М. ИЦ РГУ нефти и газа, 2015. – 276 с.
- 7 Тофимчук, Т.С. Статистическое исследование развития нефтяного комплекса Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 // Трофимчук Тимур Станиславович. – Уфа, 2014. – 27 с.
- 8 Худойнатов, Ж.Ж. Статистический анализ тенденций развития мирового рынка нефти: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 // Худойнатов Жан Жанович. – Москва, 2018. – 29 с.
- 9 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2017 год. [Электронный ресурс] //

Министерство финансов Российской Федерации – 2018 г. – С. 22. – Режим доступа:[https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2018/09/main/Ispolnenie\\_federalnogo\\_budzheta\\_v\\_2017\\_godu.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2018/09/main/Ispolnenie_federalnogo_budzheta_v_2017_godu.pdf)

10 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2018 год. [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации – 2019 г. – С. 21. – Режим доступа:[https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2019/09/main/2018\\_god.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2019/09/main/2018_god.pdf)

11 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2019 год. [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации – 2019 г. – С. 22. – Режим доступа:[https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/09/main/Ispolnenie\\_federalnogo\\_budzheta\\_2019\\_god.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/09/main/Ispolnenie_federalnogo_budzheta_2019_god.pdf)

12 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2020 год. // Министерство финансов Российской Федерации – 2021 г. – С. 20. – Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/Informatsionnoe\\_illustrirovannoe\\_izdanie.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/Informatsionnoe_illustrirovannoe_izdanie.pdf)

13 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2021 год. // Министерство финансов Российской Федерации – 2022 г. – С. 22. – Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/08/main/Kniga\\_itogovaya\\_09.06.2022.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/08/main/Kniga_itogovaya_09.06.2022.pdf)

14 Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2022 год. // Министерство финансов Российской Федерации – 2023 г. – С. 25. – Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/04/main/ispolnenie\\_federalnogo\\_budzheta\\_predvaritelnye\\_itogi.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/04/main/ispolnenie_federalnogo_budzheta_predvaritelnye_itogi.pdf)

15 Цена на нефть марки Brent по годам: 1983 – 2023 [Электронный ресурс] / Мировые финансы – Режим доступа: <http://global-finances.ru/tsena-na-neft-marki-brent-po-godam/?ysclid=lhym6mr1q399917910>

16 Антонян, Л.О. Формирование современной структуры российской нефтегазовой отрасли: роль внешних и внутренних факторов: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/formirovanie-sovremennoi-struktury-rossiiskoi-neftegazovoi-otrasli-rol-vneshnikh-i-vnutrenni>

17 Анищенко, В.А. Развитие системы налогообложения добычи и реализации углеводородного сырья в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/razvitie-sistemy-nalogooblozheniya-dobychi-i-realizatsii-uglevodorodnogo-syrya-v-rossii>

18 Баланлина, А.С. Современные тенденции формирования налоговых платежей для нефтегазового сектора РФ: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/rossiiskii-neftegazovyi-kompleks-v-usloviyakh-finansovoi-globalizatsii>

19 Штейнберг Р.К. Подходы к оптимизации разовых и регулярных выплат за пользование недрами вертикально-интегрированными нефтяными компаниями России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/otsenka-effektivnosti-restrukturizatsii-i-vertikalnoi-integratsii-v-neftyanom-sektore-rossii>

20 Картовенко, И.В. Налоговые регуляторы нефтяного сектора в современной экономике: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/nalogovye-regulyatory-neftyanogo-sektora-v-sovremennoi-ekonomike>

21 Костылев, А.О. Совершенствование методов экономической оценки нефтегазовых ресурсов с учетом факторов неопределенности: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-metodov-ekonomicheskoi-otsenki-neftegazovykh-resursov-s-uchetom-faktorov>

22 Барутин, В. В. Проблемы налогообложения нефтяной отрасли и государственное регулирование ее развития – Режим доступа:

<https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogooblozheniya-neftyanoy-otrasli-i-gosudarstvennoe-regulirovanie-ee-razvitiya>

23 Максимова, А.М. Организационно-экономический механизм извлечения редких и редкоземельных металлов из отходов горнодобывающих предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Режим доступа: <https://www.dissercat.com/content/organizatsionno-ekonomicheskii-mekhanizm-izvlecheniya-redkikh-i-redkozemelnykh-metallov-iz-o>

24 Мамаев, С.М. Недостатки системы налогообложения недропользования и пути ее совершенствования // Вестник университета. – 2016. – №1. – С. 161-166. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_26205581\\_63260018.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_26205581_63260018.pdf)

25 Гринкевич, Л. Налоговый маневр в нефтегазовом секторе: какая система налогообложения добычи полезных ископаемых нужна России? / Л. Гринкевич // Сибирская финансовая школа. – Новосибирск: Сибирская академия финансов и банковского дела. – №4. – 2017. – С. 60-66. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-nalogovogo-planirovaniya-v-neftegazovoy-sfere/viewer>

26 Панчева, В. Анализ мировой практики налогообложения добычи газа / В. Панчева., В.А. Язев // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. – Москва: Всероссийский научно-исследовательский институт организации, управления и экономики нефтегазовой промышленности. – №1. – 2013. – С. 4-7. Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=18795541&>

27 Журавлев, Я. Анализ опыта ряда зарубежных стран в сфере налогообложения добычи нефти и газа / Я.А. Журавлев // Актуальные вопросы современной науки. – Санкт-Петербург: Научно-издательский центр «Открытие». – №7. – 2017. – С. 233-241. Режим доступа: [elibrary\\_30461052\\_43255288.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_30461052_43255288.pdf)

28 Катышева, Е. Перспективы внедрения системы налогообложения на основе финансовых результатов в нефтедобывающей отрасли России / Е. Г.

Катышева // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – № 25. – 2016. – С. 94-101. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-vnedreniya-sistemy-nalogooblozheniya-na-osnove-finansovyh-rezultatov-v-neftedobyvayushey-otrasli-rossii/viewer>

29 Денисенкова, Е. Ю. Особенности учета и анализа затрат нефтедобывающих предприятий / Е. Ю. Денисенкова. – Текст: непосредственный // Молодой ученый. – 2015. – № 23 (103). – С. 525-528. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/103/24109/>

30 Выгон, Г. В. Нефтяные налоговые маневры: что дальше? / Г. В. Выгон. – VYGON.Consulting – 2015. – С.1-48. – Режим доступа: <https://vygon.consulting/products/issue-192/>

31 Титов Б.Ю. Зависимость российской экономики и бюджета от нефти // Труды Института экономического роста им. Столыпина П.А., 2018 [Электронный ресурс] URL: <http://stolypin.institute/wp-content/uploads/2018/02/issledovaniesyrevaya-zavisimost-2018.01.30-2.pdf>

32 Треть доходов бюджетной системы России оказалась связана с нефтью и газом // Экономика, 22 августа 2019 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/22/08/2019/5d555e4b9a7947aed7a185de>

33 Филимонова И. Л., Комарова А. А., Кожевина С. В. Налоговая система в НГК: стимул или демотиватор? [Электронный ресурс] / И. Л. Филимонова, А. А. Комарова, С. В. Кожевина // Нефтегазовая вертикаль. – 2020. – № 19. – С. 6-17. – Режим доступа: <https://ngv.ru/upload/iblock/359/35956882da860e20f59c0e5b85b4b052.pdf?ysclid=ihm95rxcd8645563272>

34 Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья [Электронный ресурс] / Официальный сайт Федеральной налоговой службы – Режим доступа: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/ndd/#:~:text>



35 Нестеров, Е.В. Налоговая политика в нефтегазовом комплексе: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Нестероф Евгений Валерьевич. – Москва, 2009. – 22 с.

36 Овчар, О.В. Совершенствование налогового регулирования нефтегазового сектора в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Овчар Олег Валентинович. – Ростов-наДону, 2017. – 25 с.

37 Павлинова О.В. НДС: современное состояние и перспективы развития / Налоги и налогообложение. – 014. - № 12. – С. 1071-1080

38 Ежов, С. С. Завершение налогового маневра: Эпизод I – Демпфер / Ежов С. С., Тыртов Е. С. – VYGON.Consulting - 2018. – С.1-39. – Режим доступа: <https://vygon.consulting/products/issue-1474/>

39 Козлова, Д. В. Налоговая нагрузка в отраслях: операция «Балансировка» / Козлова Д. В., Ежов С. С. – VYGON.Consulting - 2019. – С.1-28. – Режим доступа: <https://vygon.consulting/products/issue-1693/>

40 Козлова, Д. В. Налоги в нефтедобыче: реформа 2020 / Козлова Д. В., Ежов С. С. – VYGON.Consulting – 2020. – С.1-41. – Режим доступа: [https://vygon.consulting/upload/iblock/0b6/vygon\\_consulting\\_tax\\_reform\\_2020.pdf](https://vygon.consulting/upload/iblock/0b6/vygon_consulting_tax_reform_2020.pdf)

41 Филимонова И. Налоговая система в НК: стимул или демотиватор? / Филимонова И., Комарова А., Кожевина С. – Текст: непосредственный // Нефтегазовая вертикаль. – 2020. – № 19. – С. 1-12. – Режим доступа: <http://www.ngv.ru/upload/iblock/359/35956882da860e20f59c0e5b85b4b052.pdf>

42 Валишвили, М. А. Налоговая нагрузка на компании нефтегазовой отрасли Российской Федерации: демпфирующий механизм vs налоговый маневр / Валишвили М. А. – Вестник университета №11. – 2019. – С. 116-123. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-nagruzka-na-kompanii-neftegazovoy-otrasli-rossiyskoy-federatsii-dempfiruyuschiy-mehanizm-vs-nalogovuyu-manevr/viewer>

43 Каширина, М.В. Проблемы налогообложения и налогового администрирования нефтяных компаний (на примере ПАО «Нефтяная компания «Роснефть») / Каширина М.В., Большаков В.В. – Московский экономический журнал №4. – 2019. – Режим доступа: <https://qje.su/otraslevaya-i-regionalnaya-ekonomika/moskovskij-ekonomicheskij-zhurnal-4-2019-27/>

44 Черкасова Е.И., Муллахметова Л.И., Хворова Е.В. Государственное налоговое регулирование в нефтегазовом комплексе – Вестник ВГУИТ т. 80 № 1 – 2018. – С. 348-356. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/gosudarstvennoe-nalogovoe-regulirovanie-v-neftegazovom-komplekse/viewer>

45 Марунова О. А. Особенности налогового планирования в нефтегазовой сфере / Марунова О. А. – Бизнес-образование в области знаний №3. – 2018. – С. 70-76. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-nalogovogo-planirovaniya-v-neftegazovoy-sfere/viewer>

46 Шевченко И.В., Коробейникова М.С. Налоговая реформа в нефтегазовой отрасли России // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2018. – Т. 14, №10. – С. 1845-1871. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-reforma-v-neftegazovoy-otrasli-rossii/viewer>

47 Лейберт Т. Б., Халикова, Э.А. Влияние государственной налоговой политики на деятельность нефтяных компаний // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия экономика. – № 4 (18) – 2016. – С. 9-15. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_29757489\\_69044320.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_29757489_69044320.pdf)

48 Юмаев М.М. Налог на добычу полезных ископаемых: эволюция и новые реалии // Экономика. Налоги. Право. – №5 (12). – 2019. – С. 142-153. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_41331428\\_36909310.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_41331428_36909310.pdf)

49 Троянская М.А., Тюрина Ю. Г. Исторические аспекты налогообложения добытых полезных ископаемых // Азимут научных

исследований: экономика и управление. – Т. 7, № 2(23). – 2018. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_35326298\\_69633462.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_35326298_69633462.pdf)

50 Павлова И.Н., Осина Д.О. Теоретико-методические аспекты налогообложения добычи углеводородных полезных ископаемых // Проблемы современной экономики. – №4 (68). – 2018. – С. 166-168. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-metodicheskie-aspekty-nalogooblozheniya-dobychi-uglevodorodnyh-poleznyh-iskopaemyh/viewer>

51 Барулин С. В., Скрипниченко Б.Р. Налоговое регулирование как основной инструмент государственной политики развития нефтегазового комплекса // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – №2 (66). – 2017. – С. 35-39. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_29429421\\_93646829.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_29429421_93646829.pdf)

52 Моисеева М.А., Войшвилло И. Е., Милоголов Н. С. Налогообложение добычи нефти и газа: тенденции развития // Финансовый журнал. – №1 (11). – 2012. – С. 87-100. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_17269469\\_52143227.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_17269469_52143227.pdf)

53 Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч 2 [Электронный ресурс] : федер. закон. от 05.08.2000 № 117-ФЗ ред. от 28.04.2023 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/?ysclid=ihm9nmssav270018218](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/?ysclid=ihm9nmssav270018218)

54 Горбунова Е.Н. К вопросу о введении налога на дополнительный доход в нефтяной отрасли // Налоги и финансы. – №3 (39). – 2018. - С. 13-19. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_36685792\\_34327523.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_36685792_34327523.pdf)

55 Лунина, Д. С. Современное состояние и перспективы развития нефтеперерабатывающего комплекса России // Молодой ученый. – №3 (137). – 2017. – С. 118-121. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/137/38296/>

56 Абдулкадыров А. С., Проскурова Н. Э., Жигулина Е. П., Кодырова А. Р. Перспективы развития налогового маневра в нефтегазовой отрасли //

Экономика и предпринимательство. – 2018. – №3 (92). – С. 1091-1096. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=32844155&>

57 Батяева Р. И. Роль налога на добычу полезных ископаемых в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т.2, №7. – С. 40-44 – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_35384863\\_24453561.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_35384863_24453561.pdf)

58 Выгон, Г. В. Основные налоговые реформы нефтяной отрасли / Г. В. Выгон. – VYGON.Consulting – 2017. – С.1-41. – Режим доступа: <https://vygon.consulting/products/issue-816/>

59 Артеменко Д. А., Артеменко Г. А. Реформа системы налогообложения нефтегазового сектора российской экономики // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2017. – № 2. – С. 75-80. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_29369426\\_80088326.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_29369426_80088326.pdf)

60 Ряховский Д. И., Шашков В. Ю. К вопросу налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых // Вестник ИЭАУ. – 2019. – №25. – С.14. – Режим доступа: [https://www.ieau.ru/assets/files/new\\_archive/nauka\\_v\\_ieau/files/vestnik-ieau/25/Rjahovskij-Shashkov.pdf](https://www.ieau.ru/assets/files/new_archive/nauka_v_ieau/files/vestnik-ieau/25/Rjahovskij-Shashkov.pdf)

61 Баландина А. С. Дифференциация налога на добычу полезных ископаемых как механизм совершенствования налогообложения нефтегазового сектора РФ // Экономика России в XXI веке. – 2015. – С. 495 - 500. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=25734368>

62 Покачалова Е. В., Разгильдиева М. Б., Садчиков М. Н. Налог на добычу полезных ископаемых: особенности в аспекте новелл Российского законодательства о налогах и сборах // Цивилистика: Право и процесс. – 2018. – №1. – С. 165-169. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_38196996\\_61011941.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_38196996_61011941.pdf)

63 Щуренко Н.Н., Халикова Э.А. Оценка эффективности влияния налоговой политики государства на функционирование деятельности

нефтяных компаний // Вестник экономики и менеджмента. – 2016. – № 2. – С. 84-91. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28990119>

64 Полякова, Л.Е. Совершенствование системы налогообложения российских малых нефтедобывающих компаний: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Полякова Любовь Егоровна. – Москва, 2007. – 28 с.

65 Приходько, П.В. Налог на добавленный доход: причины и последствия [Электронный ресурс] \ П.В. Приходько // Информационно-аналитическое сетевое издание «ПРОВЭД» - 2019. – Режим доступа: <http://assoneft.ru/activities/press-centre/tek/4395/>

66 Горбунова, Е. Н. К вопросу о введении налога на дополнительный доход в нефтяной отрасли / Е. Н. Горбунова // Налоги и финансы – 2018. – № 3 (39) – С. 13-19. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-vvedenii-naloga-na-dopolnitelnyu-dohod-v-neftyanoj-otrasli?ysclid=lhmajf5hu7231593398>

67 Штейнберг, Р.К. Совершенствование налогообложения нефтегазового комплекса России: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 // Штейнберг Роман Константинович. – Москва, 2011. – 23 с.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А. 1 – Этапы изменения системы налогообложения в нефтегазовой отрасли

Этап	Период	Изменения
I	1992-1996 гг.	экспортная пошлина; акциз на нефть; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; ставки за право пользования недрами
II	1997-1998 гг.	отмена таможенной пошлины; отмена акциза на нефть
III	1999-2002 гг.	восстановление таможенной пошлины на нефть; введение акцизов на нефтепродукты
IV	2002-2011 гг.	введение НДС; наличие таможенной пошлины; акцизами на нефтепродукты стали облагаться операции по получению нефтепродуктов, а не по их реализации (с 2003 г.)
V	2011-2013 гг.	рост НДС и снижение экспортной пошлины
VI	2014 г.	налоговый маневр: снижение экспортной пошлины на нефть, рост на темные нефтепродукты
VII	2015-2018 гг.	большой налоговый маневр: снижение экспортных пошлин на нефть, рост НДС и введение Кк
VIII	2019-2024 гг.	завершение налогового маневра: рост НДС и обнуление экспортной пошлины введение НДС

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б. 1 – Структура доходов федерального бюджета Российской Федерации в 2012 -2022 гг. (трлн руб.)

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Доходы бюджета РФ	12,9	13,0	14,5	13,7	13,4	15,1	19,4	20,2	18,7	25,3	25,0
Нефтегазовые доходы	6,5	6,5	7,4	5,9	4,8	6	9	7,9	5,2	9,1	9,5
Ненефтегазовые доходы	6,4	6,5	7,1	7,8	8,6	9,1	10,4	12,3	13,5	16,2	15,5

Таблица Б. 2 – Структура нефтегазовых доходов федерального бюджета Российской Федерации в 2012 -2022 гг. (трлн руб.)

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Нефтегазовые поступления, трлн.руб.	6,5	6,5	7,4	5,8	4,8	6	9	7,9	5,2	9,1	9,5
НДПИ, трлн.руб.	2,4	2,5	2,8	3,1	2,8	4	6	6	3,9	7,1	7,7
Вывозные таможенные пошлины, трлн.руб.	4,1	4	4,6	2,7	2	2	3	2,3	1,2	2,3	1,6
Налог на дополнительный доход, трлн.руб.	0	0	0	0	0	0	0	0,1	0,2	1,0	1,1
Акциз на нефтяное сырье, направленное на переработку	0	0	0	0	0	0	0	-0,4	-0,1	-1,3	-0,9

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица В. 1 – Данные для расчета налоговой нагрузки вертикально-интегрированных компаний нефтегазовой отрасли в 2018-2022 гг. (млн руб.)

Показатели	2018	2019	2020	2021	2022
<b>ПАО «Роснефть»</b>					
Налоги и сборы	2 017	2 884	2858	2223	3336
Экспортная пошлина	658	1061	793	334	463
Выручка от реализации	6 014	8 238	8 676	5 757	8 761
Налоговая нагрузка	44,48	47,89	42,08	44,42	43,36
<b>ПАО «ЛУКОЙЛ»</b>					
Налоги и сборы	706	1 036	1 073	630	1 473
Акцизы и экспортная пошлина	462	557	426	444	215
Выручка от реализации	5 475	5 380	5 511	5 492	5 722
Налоговая нагрузка	21,33	29,62	27,19	19,57	29,50
<b>ПАО «Татнефть»</b>					
Налоги и сборы	229	351	365	221	549
Экспортная пошлина	1	2	0	0	39
Выручка от реализации	681	911	932	721	1 265
Налоговая нагрузка	33,75	38,84	39,23	30,75	46,46
<b>ПАО «Башнефть»</b>					
Налоги и сборы	222	258	240	166	233
Экспортная пошлина	58	87	62	24	34
Выручка от реализации	671	860	855	533	852
Налоговая нагрузка	41,68	40,10	35,37	35,60	31,35
<b>ПАО «Славнефть»</b>					
Налоги и сборы	122	178	176	75	178
Экспортная пошлина	0	0	0	0	0
Выручка от реализации	241	322	316	175	322
Налоговая нагрузка	50,41	55,25	55,79	43,07	55,25

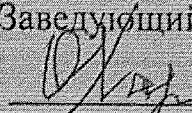


Министерство науки и высшего образования РФ  
Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, государственного управления и финансов  
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

  
О.Н.Харченко  
«13» 06 2023 г.

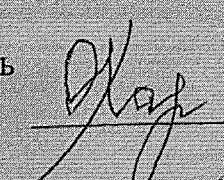
МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ  
НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ (НА ПРИМЕРЕ ПАО НК «РОСНЕФТЬ»)

38.04.01 Экономика

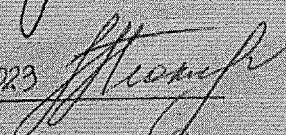
38.04.01.07 «Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ»

Руководитель

  
13.06.23 профессор,  
канд.экон.наук

О.Н. Харченко

Выпускник

13.06.2023 

Райса Владимировна  
Тюкпиекова

Рецензент

13.06.2023 

начальник отдела по  
учету МПЗ и товаров  
ООО «РН-Учет»

Д.В. Логунов

Красноярск 2023