

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Дьячков Георгий Сергеевич

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НЕФТЕГАЗОВОГО СЕКТОРА В ЦЕЛЯХ ОБЕСПЕЧЕНИЯ БЮДЖЕТНОЙ УСТОЙЧИВОСТИ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Гончаренко Любовь Ивановна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2024

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 19 июня 2024 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н., доцент;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 19 апреля 2024 г.

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Поступление нефтегазовых налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации продолжает иметь экзистенциальное значение для российской экономики на современном этапе как следствие реализации как фискальной, так и регулирующей роли этих налогов. Это является и значимой предпосылкой выстраивания политики сбалансированности налоговой нагрузки и интересов бизнеса нефтегазового сектора России.

В целях реализации налоговой политики в период 2014-2023 гг. принят целый ряд различных налоговых нововведений. Далеко не все из них были результативными, ряд принятых мер налогового стимулирования оказался невостребованным. Налоговое регулирование выступает одним из действенных элементов экономического регулирования, на которое влияют не только принимаемые государством меры, но и такие факторы, как конъюнктура мирового рынка углеводородов, международные финансовые санкции при освоении шельфовых проектов.

В этих условиях налоговое регулирование нефтегазового сектора становится важнейшей составляющей комплекса мер оперативного и стратегического реагирования на внешние вызовы, обеспечивая стабильность государственных доходов при ухудшении макроэкономического окружения в сочетании с устойчивой тенденцией ухудшения качества запасов углеводородного сырья.

Налоговое регулирование может сопровождаться рисками возникновения выпадающих доходов бюджетной системы. Значительную роль в их реализации играют ограниченные возможности прогнозирования влияния принимаемых мер стимулирования на финансово-экономические индикаторы с учетом сложности системы налогообложения нефтегазового сектора экономики. В связи с этим особое значение приобретают вопросы теоретических и методологических аспектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, и, в частности, такой его составляющей, как прогнозирование.

Таким образом, актуальность темы диссертации обусловлена необходимостью теоретического исследования инструментов налогового регулирования нефтегазового

сектора экономики и разработки на этой основе практических предложений по их совершенствованию в целях обеспечения бюджетной устойчивости Российской Федерации в условиях нестабильности внешних вызовов.

Степень разработанности темы исследования. Теоретические вопросы налогового регулирования получили развитие в трудах Л.И. Гончаренко, В.Н. Засько, Е.Ф. Киреевой, О.В. Мандрощенко, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, М.Р. Пинской, С.Д. Шаталова, Е.С. Цепиловой и других.

Теоретическим вопросам горной ренты посвящены работы многих современных российских экономистов, среди которых выделяются работы Т.А. Блошенко, Ю.Н. Бобылева, Г.В. Выгона, С.Ю. Глазьева, С.С. Ежова, С.А. Кимельмана, А.А. Конопляника, В.А. Крюкова, М.А. Субботина, Л.Г. Хазанова, М.М. Юмаева. Фундаментальным вопросам теории горной ренты посвящены работы зарубежных классиков экономической теории: Д. Рикардо, А. Смита, А. Маршалла, К. Маркса, А. Хотеллинга и других.

В научной литературе имеет место широкая вариативность мнений по вопросам определения горной ренты и ее видов. Основными проблемными вопросами остаются несовершенство и противоречивость понятийного аппарата, наличие двух концепций горной ренты, в том числе выражающееся в отсутствии консенсуса по методам определения горной ренты и ее видов.

В экономической литературе не исследовались аспекты теории горной ренты, необходимые для развития и обоснования направлений, объектов и инструментов налогового регулирования нефтегазового сектора в условиях глобальной трансформации энергорынка и структурных изменений сырьевой базы углеводородного сырья.

Таким образом, необходимо развитие и конкретизация положений теории горной ренты и методических вопросов налогового регулирования применительно к современным макроэкономическим условиям и состоянию сырьевой базы углеводородного сырья, а также разработка практических аспектов реализации задачи обеспечения бюджетной устойчивости экономики, включая применение информационных систем прогнозирования.

Целью исследования является решение научной задачи развития теоретических положений налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, а также разработка предложений по совершенствованию механизмов исчисления и прогнозирования налоговых платежей, направленных на повышение эффективности недропользования и бюджетной устойчивости Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели определены и решены следующие **задачи**:

- выявить специфику налогового регулирования нефтегазового сектора экономики с установлением объективных и субъективных факторов, оказывающих влияние на выбор инструментов регулирования и их результативность;
- развить положения теории горной ренты как основы построения механизма исчисления ресурсных налогов применительно к современным макроэкономическим условиям и состоянию сырьевой базы углеводородного сырья;
- разработать концептуальные подходы к определению результативности налогового регулирования нефтегазового сектора, включая предложение дополнительных показателей ее оценки;
- дать характеристику современной системы налогообложения нефтегазового сектора экономики с позиции достижения задачи стимулирования налогоплательщиков к эффективной добыче углеводородного сырья в различных условиях при обеспечении устойчивости доходной базы бюджетов бюджетной системы России;
- обосновать методические подходы к обоснованию и оценке результатов налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли;
- разработать принципы формирования информационной системы нефтегазового налогообложения, направленной на создание условий для минимизации рисков выпадающих доходов федерального бюджета;
- представить предложения по совершенствованию налогового администрирования нефтегазового сектора и оценить возможности их реализации.

Объектом исследования является совокупность экономических и налоговых отношений в процессе реализации задач развития нефтегазового сектора экономики.

Предметом исследования выступает механизм налогового регулирования, воздействующий на интересы субъектов нефтегазового сектора и направленный на обеспечение бюджетной устойчивости экономики России.

Область исследования соответствует п. 1. «Теория и методология финансовых исследований», п. 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Теоретическая значимость работы заключается в том, что в исследовании представлены положения и выводы, которые вносят определенный вклад в приращение научного знания в области теоретических и методических вопросов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики. Научно доказано, что результативность налогового регулирования нефтегазовой отрасли может быть достигнута на основе рентного подхода, направленного на обеспечение максимально допустимой налоговой нагрузки при условии приемлемой доходности инвестиций и достижения максимально возможного уровня коэффициента извлечения запасов сырья из недр. Выделена разновидность дифференциальной ренты II – горно-технологическая рента как доход на инвестиции в принципиально новые технологии добычи, что рассматривается как элемент структурирования налогового регулирования. Предложено применение разработанного научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений с использованием разработанной информационной системы налогообложения добычи нефтегазовых природных ресурсов в целях снижения риска выпадающих доходов и повышения устойчивости бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Практическая значимость работы состоит в следующем:

– предложенный показатель соответствия величины горной ренты, определенной для отдельно взятого участка недр в рамках соответствующего рынка углеводородного сырья, величине налогов, установленных для этого участка, повышает объективность оценки результативности налогового регулирования;

– универсальная налоговая модель для расчета потенциальной величины налоговых платежей по совокупности участков недр позволяет повысить обоснованность прогнозирования доходной базы бюджетов бюджетной системы;

– пилотная схема информационной системы нефтегазового налогообложения способствует оперативности и качественной оценке регулирующего воздействия налоговых нововведений в нефтегазовом секторе;

– государственный реестр лицензий как законодательно установленный единый информационный ресурс является фактором повышения прозрачности налогового администрирования.

Методология и методы исследования. В качестве научного инструментария в исследовании применялись общенаучные методы – общелогические, эмпирического познания, а также частно научные методы: категориальный, структурный, сравнительных сопоставлений, статистических группировок, экспертных оценок, финансового моделирования.

Научная новизна заключается в решении научной задачи развития теоретических положений налогового регулирования деятельности субъектов нефтегазового сектора экономики на основе углубления рентного подхода к налогообложению добычи углеводородного сырья, а также совершенствования методических подходов к обоснованию изменений в механизмах исчисления налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДСП) и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее – НДС) и прогнозирования налоговых поступлений для обеспечения устойчивости бюджетов бюджетной системы.

Положения, выносимые на защиту:

1) Предложена авторская систематизация уровней и объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики (С. 28-30) с определением в качестве ключевого уровня налогового регулирования отдельных участков недр. Налогообложение добычи на них выступает основой проявления дальнейших экономических эффектов, возникающих как вследствие суммирования результатов воздействия на уровне участков недр, так и вследствие поведенческих эффектов недропользователей. Систематизированы объективные и субъективные факторы,

оказывающие влияние на выбор инструментов регулирования и их результативность с целью обеспечения сбалансированности бюджетной устойчивости за счет стабильности поступлений нефтегазовых налогов при стимулировании расширения проектов добычи углеводородного сырья в различных географических рынках и выравнивания условий экономической деятельности нефтегазодобывающих компаний (С. 33-36).

2) Выявлены актуальные особенности формирования горной (нефтяной) ренты, заключающиеся в усилении роли дифференциальной ренты II на фоне ухудшения горно-геологических условий и увеличения стоимости технологий добычи. Научно обосновано, что разновидностью дифференциальной ренты II является горно-технологическая рента – доход на инвестиции в принципиально новые технологии добычи, возникающий при осуществлении нового вида пользования недрами – разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых (С. 46-47). Показано, что несоблюдение принципов рентного подхода в налоговом регулировании приводит к демотивации недропользователей, отставанию в развитии отдельных сегментов минерально-сырьевой базы, и, как следствие, к повышенным рискам для бюджета. Разработан алгоритм определения величины горной ренты в нефтегазовом секторе экономики для целей налогообложения (С. 50-53).

3) Научно обосновано, что с позиции рентного подхода важнейшим показателем результативности налогового регулирования следует признать соответствие величины горной ренты, определенной для отдельно взятого участка недр с учетом его рентного статуса в рамках соответствующего географического рынка углеводородного сырья, величине нефтегазовых налогов, установленных для этого участка недр (С. 64-65). Превышение величины горной ренты над суммой нефтегазовых налогов свидетельствует о том, что в отношении участка недр налоговая нагрузка может быть увеличена, в том числе путем введения шкалы фискальных изъятий (С. 71).

4) Сформулирован вывод о закономерном формировании монорежимной и полирежимной конфигурации налоговых систем в части налогообложения добычи в нефтегазовом секторе экономики страны. Полирежимность является следствием дифференциации горно-геологических и географических условий освоения сырьевой

базы, что обеспечивает наиболее эффективное распределение рентных изъятий и предпринимательского дохода применительно к каждой категории налогоплательщиков – недропользователей (С. 75-77). Доказано, что установление различных инструментов налогового регулирования применительно к отдельным географическим рынкам углеводородного сырья исходя из критериев получения максимально допустимых рентных изъятий и экономически обоснованного распределения геологических, макроэкономических и технологических рисков, соответствующих рентному статусу каждого участка недр, более оптимально для обеспечения бюджетной устойчивости (С. 88-89).

5) Разработаны предложения по изменению мер налогового регулирования нефтегазового сектора экономики в целях повышения его результативности: привязка налоговых льгот к показателям экономического результата реализации проектов разработки месторождений углеводородного сырья; отмена «срочного» характера коэффициентов Ккан и Кд, которые во многих случаях не востребовааны ввиду окончания срока льготы; установление единых и объективных критериев отнесения запасов участков недр к трудноизвлекаемым; модификация применения НДС в направлении дифференциации ставки налога и исключения исторического убытка из налоговой базы; продление сроков действия режима новых морских месторождений до достижения целевого уровня эффективности инвестиций в их разработку (С. 108-110; 116-119; 127-130; 137-138).

б) Предложен научно-методический подход к обоснованию вносимых изменений в законодательство о налогах и сборах в части налогообложения нефтегазовой отрасли в целях минимизации рисков выпадающих доходов федерального бюджета, новизна которого состоит в: определении показателя потенциальной востребованности налогового нововведения; обеспечении полного охвата всех участков недр при расчете выпадающих доходов на основе детализированных расчетов на уровне участков недр и отдельных залежей углеводородного сырья, что может быть достигнуто только при применении цифровой информационной системы налогообложения нефтегазовой отрасли. Дополнены показатели для повышения обоснованности налогового нововведения: уровень компенсационной добычи нефти и/или природного газа; индекс

превышения целевого уровня добычи нефти (природного газа), актуальность которого связана с ограничениями добычи в связи с соглашениями в рамках ОПЕК+ (С. 151-155; 164-165).

7) Дана содержательная характеристика универсальной налоговой модели для использования в налоговом администрировании с целью расчета потенциального размера нефтегазовых налогов по всей совокупности участков недр с учетом ставок налогов, применяемых к каждому отдельному участку недр. Результатом расчетов на основе предложенной налоговой модели может стать ежемесячно обновляемая база данных по нефтегазовым налогам по всем месторождениям и отдельным залежам углеводородного сырья на период прогнозирования при заданных макропараметрах (С. 166-169). Изменение исходных макропараметров позволяет оперативно получать результаты расчетов в мультисценарном режиме. Создаются условия для проведения прогнозной оценки последствий принимаемых мер налогового регулирования относительно доходной базы бюджетов бюджетной системы исходя из фактических либо планируемых объемов добычи углеводородного сырья (С. 175-177).

8) Обоснованы изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, направленные на использование в качестве единого информационного ресурса Госреестра лицензий, дополненного актуальными данными, необходимыми для исчисления нефтегазовых налогов, вместо использования для администрирования нефтегазовых налогов нескольких различных информационных ресурсов, относящихся к различным периодам времени (С. 186-189).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.

Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием значительного количества научных работ зарубежных и российских экономистов по вопросам налогового регулирования, теории горной ренты, налогообложения нефтегазового сектора экономики. Основные научные результаты исследования получены с учетом российских нормативно-правовых актов, монографий и научных статей, содержащих результаты экономического, статистического и эконометрического анализа нефтегазовых налоговых доходов Российской Федерации.

Результаты исследования докладывались, обсуждались и получили одобрение на следующих научных мероприятиях: на XXVI Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» в рамках Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2019» (Москва, МГУ имени М.В. Ломоносова, 8-12 апреля 2019 г.); на XIV Международном научном студенческом конгрессе «Экономика России: новые тренды развития» (Москва, Финансовый университет, 13-24 марта 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет, 24 апреля 2023 г.); на Международной научно-практической конференции «Налоговая неделя РАНХиГС 2023» (Москва, РАНХиГС, 7-9 июня 2023 г.).

Разработанный в диссертации методический подход к обоснованию налоговых нововведений и пилотная информационная система нефтегазового налогообложения использовались при выполнении научно-исследовательских работ в области налогообложения нефтегазового сектора экономики, в том числе по государственным контрактам, в деятельности ООО «ЭКАП».

Результаты диссертационной работы используются в процессе деятельности Ассоциации независимых нефтегазодобывающих организаций «АссоНефть» в целях повышения эффективности разработки месторождений углеводородного сырья. Предложенный научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений и разработанная на его основе финансово-экономическая модель использовались при подготовке предложений по налоговому стимулированию разработки мелких и мельчайших месторождений нефти.

В практической деятельности ООО «ГеоКИН» применяются предложенные в диссертации методические подходы и разработанная на их основе пилотная информационная система нефтегазового налогообложения, позволяющая существенно увеличить скорость расчетов и повысить их качество.

Разработанная в диссертации методика оценки нефтегазовых налогов по конкретным участкам недр на основе цифровой информационной системы используется

в практической деятельности ООО «АКГ Бетроен», что способствует повышению эффективности деятельности компаний.

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 5 работах общим объемом 5,1 п.л. (весь объем авторский), опубликованных в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России, из которых 3 работы авторским объемом 1,9 п.л. опубликованы в изданиях, входящих в международную реферативную базу данных «GeoRef».

Структура и объем диссертации соответствуют цели, задачам и логике исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы, состоящего из 178 наименований, 4 приложений. Текст диссертации изложен на 243 страницах, содержит 31 таблицу, 22 рисунка.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования определены три группы вопросов.

Первая группа вопросов посвящена теоретическому обоснованию специфики налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, развитию теории горной ренты применительно к современному этапу развития сырьевой базы углеводородов, разработке концептуальных подходов к определению результативности налогового регулирования нефтегазовой отрасли с учетом рентного подхода.

Одной из важных целей экономической политики является развитие нефтегазового сектора, в том числе способствующее устойчивости бюджетной системы страны на основе обеспечения стабильности поступлений налоговых доходов. В структуре федерального бюджета Российской Федерации поступления от налогообложения нефтегазового сектора экономики составляют около трети доходов федерального

бюджета, в частности, в 2022 г. – 41,6%, в 2023 г. – 30%. Динамика нефтегазовых доходов и их доли в федеральном бюджете представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Нефтегазовые доходы и их доля в федеральном бюджете Российской Федерации

Показатели	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Доходы федерального бюджета, в млрд руб.	19454,4	20188,8	18719,1	25286,4	27824,0	29123,2
Нефтегазовые доходы, в млрд руб.	9017,8	7924,3	5235,2	9056,5	11586,2	8822,3
Доля нефтегазовых доходов в федеральном бюджете, в процентах	46,4	39,3	28,0	35,8	41,6	30,0

Источник: составлено автором по данным Министерства финансов Российской Федерации / Минфин России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/execute/>.

Значительное сокращение нефтегазовых доходов в 2023 г. связано с тем, что на их формирование влияют риски, обусловленные колебаниями спроса и предложения на мировом энергорынке; геополитическими факторами, в частности, введенными санкционными ограничениями в отношении российских организаций, поставок нефти, природного газа и нефтепродуктов; устойчивой тенденцией ухудшения сырьевой базы добычи углеводородного сырья, а также реформированием налоговой системы нефтегазового сектора.

Принятые для компенсации выпадающих доходов изменения в налоговое законодательство, направленные на преодоление дефицита федерального бюджета, вызвали в период 2020-2023 гг. устойчивый рост налоговой нагрузки со стабилизацией в 2023 г., как показано в таблице 2. При применении НДД налоговая нагрузка, рассчитанная за 9 месяцев 2023 г. как отношение суммы нефтегазовых налоговых платежей к объему реализованной продукции, составила 0,51, что несколько ниже, чем налоговая нагрузка при базовом режиме НДС – 0,53.

Рост налоговой нагрузки, как показал проведенный анализ, приходится и на те месторождения, которые, напротив, требуют налоговой поддержки для обеспечения заинтересованности в добыче нефти. Как следствие, снижается величина рентабельных запасов, не достигаются проектные уровни добычи, являющейся налоговой базой НДС, что усиливает риски роста выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы.

Таблица 2 - Статистические и расчетные данные о налоговых начислениях и налоговой нагрузке по нефтедобыче

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г. (9 месяцев)
Добыча нефти (без газового конденсата), в млн т	512	464	475	488	358
Поступления от нефтегазовых налогов, в млрд рублей	6552	3672	8674	10401	6626
Доля нефтегазовых налогов в выручке (средняя по отрасли), в долях единицы	0,42	0,36	0,49	0,52	0,52
Доля НДС в выручке в базовом налоговом режиме, в долях единицы	0,36	0,33	0,46	0,55	0,53
Доля НДС в выручке в режиме новых морских месторождений, в долях единицы	0,37	0,15	0,15	0,17	0,17
Доля суммы НДС и НДС в выручке в режиме НДС, в долях единицы	0,26	0,27	0,46	0,49	0,51

Источник: рассчитано автором по данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации / ФНС России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/.

По данным проведенной в 2019 г. инвентаризации запасов нефти и газа средняя доля рентабельных запасов в величине извлекаемых запасов составила только 64%. Условия налогообложения трудноизвлекаемых запасов нуждаются в изменении с целью обеспечения рентабельности разработки и инвестиционной привлекательности нефтегазовых проектов, а также установления по каждому проекту разработки участка недр допустимого по экономическим соображениям уровня налоговой нагрузки.

Систематизация объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики показала, что воздействие мер налогового регулирования направлено на различные уровни – от макроэкономических индикаторов до добычи на участках недр. Систематизация уровней и объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики представлена в таблице 3.

Достижение главной цели налогового регулирования нефтегазовой отрасли – максимизация налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны – обеспечивается при адресном воздействии на уровне отдельных участков недр, поскольку налогообложение добычи на них выступает основой проявления дальнейших экономических эффектов, возникающих как вследствие суммирования результатов воздействия на уровне участков недр, так и вследствие поведенческих эффектов недропользователей.

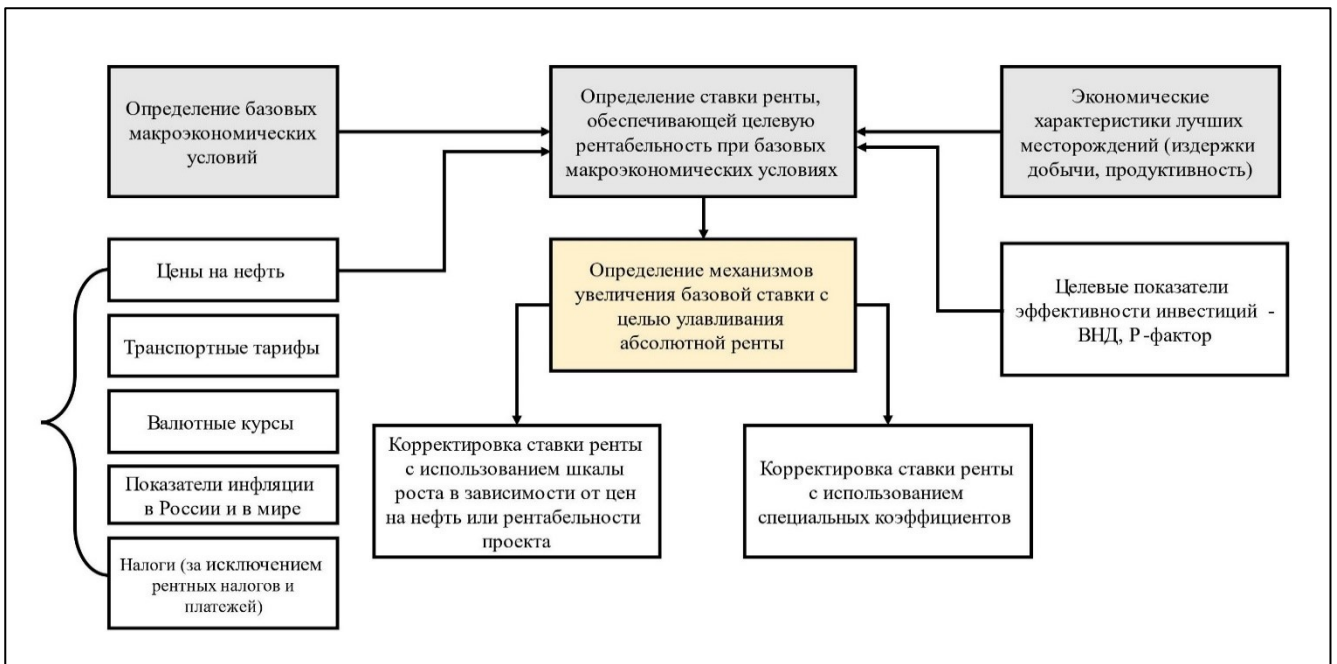
Таблица 3 - Систематизация уровней и объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики

Уровень регулирования	Объекты регулирования	Цели налогового регулирования
I Участок недр	Эффективность освоения отдельного участка недр	Установление уровня налоговой нагрузки, позволяющего извлекать максимальное количество запасов углеводородного сырья при обеспечении приемлемого экономического результата реализации проекта разработки участка недр
	Уровень добычи углеводородного сырья, коэффициент извлечения нефти (газа), величина извлекаемых запасов нефти и газа	
II Организация - недропользователь	Экономическое положение (рентабельность деятельности) организации - недропользователя	Установление уровня налоговой нагрузки, способствующего созданию оптимальных условий деятельности организации
	Инвестиции в геологоразведочные работы, производственную, транспортную инфраструктуру, новые технологии, ESG	Установление уровня налоговой нагрузки, стимулирующего актуальные направления инвестиционной деятельности компании
III Нефтегазовая отрасль	Инвестиционная привлекательность отрасли или ее отдельных сегментов	Установление стимулирующих либо ограничительных налоговых механизмов для отдельных сегментов сырьевой базы
	Развитие МСБ углеводородного сырья	
IV Макроэкономика	Налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации	Максимизация налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны в пределах диапазона допустимых фискальных изъятий
	Добыча нефти и газа в России	Обеспечение строгого соответствия налоговых условий тем уровням, которые складываются в сложных геополитических условиях
	Цены на нефтепродукты и другие товары	Поддержание цен на уровне, обеспечивающем макроэкономическую стабильность
V Глобальный уровень	Мировой рынок нефти	Обеспечение уровней добычи углеводородов, необходимых для максимизации доходов России при экспорте энергоресурсов, исходя из договоренностей в рамках ОПЕК+, а также оценок реагирования рынка на сокращение или увеличение российского экспорта

Источник: составлено автором.

Для обоснования налоговых инструментов, применяемых к тем или иным участкам недр, алгоритмизировано определение отдельных видов горной ренты применительно к различным группам участков недр, отражающее авторскую позицию и

конкретизирующее понятийный аппарат применительно к нефтегазовым ресурсам на основе развития теории горной ренты в условиях структурных изменений сырьевой базы углеводородного сырья. Предложенный алгоритм, представленный на рисунке 1, предусматривает корректировку горной ренты при увеличении экономической эффективности проекта разработки месторождения.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 - Авторский алгоритм определения величины горной ренты

Суммарная доля изъятий в форме нефтегазовых налогов, соответствующая величине горной ренты, описана формулой (1)

$$R_p = R_b + (P - 1) \times K_{gr}, \quad (1)$$

где R_p – суммарная ставка нефтегазовых налогов с учетом корректировки исходя из фактической доходности инвестиций, в процентах;

R_b – суммарная ставка нефтегазовых налогов при базовых технико-экономических и макроэкономических параметрах, в процентах;

P – фактическая доходность инвестиций в разработку участка недр, оцениваемая в установленном законодательством или контрактом порядке, доли единицы;

K_{gr} – коэффициент увеличения ставки нефтегазовых налогов в зависимости от увеличения доходности инвестиций, в процентах.

Условием эффективности принятия мер налогового регулирования является достижение соответствия инструментов налоговой политики видам и величине горной ренты, определенной для отдельно взятого участка недр с учетом его рентного статуса в рамках соответствующего географического рынка углеводородного сырья. В результате исключается избыточность налоговых льгот, приводящая к выпадающим доходам бюджета, или недостаточность стимулов по участку недр, отражающаяся в снижении налоговой базы.

Традиционное понимание термина «налоговая льгота» как любое снижение налоговых ставок или сужение налоговой базы не учитывает специфику рентных отношений. Отклонение от базового уровня налогообложения по отдельным месторождениям не относится к налоговым льготам, если оно обусловлено снижением дифференциальной горной ренты в соответствии с рентным статусом участка недр. Корректно разделить понятия «индивидуальных льгот» и адресного налогового регулирования. Второе предполагает установление ставок налогов, соответствующих горной ренте, и исключает предоставление льгот по принципу принадлежности к группе месторождений безотносительно к рентабельности разработки отдельного участка недр.

При оценке результативности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики предложено скорректировать установленный методический подход расчета бюджетного эффекта налоговых расходов для государства и предоставленных стимулов для недропользователя. Предлагаемая формула позволит оценить бюджетный эффект от предоставленных налоговых льгот не на основании сравнения доходов налогоплательщика с базовым уровнем, определенным исходя из уровней добычи 5-летней давности (что для нефтегазовых месторождений некорректно), а на основании их сопоставления с проектными уровнями налоговых платежей до введения налоговых льгот, как показано в формуле (2)

$$Boj = NSoj \times PProj, \quad (2)$$

где Boj – базовый объем налогов j -го плательщика в базовом году;

$NSoj$ – налоговая ставка по налогу, исчисленная без учета налоговых льгот;

PROj – установленный для *j*-го плательщика на базовый год уровень добычи сырья в соответствии с проектным документом, действовавшим до даты введения налоговых льгот.

Вторая группа вопросов посвящена анализу зарубежных систем налогообложения нефтегазового сектора экономики, исследованию проблем, связанных с налогообложением в сфере нефтегазового сектора в России, и определению путей их устранения.

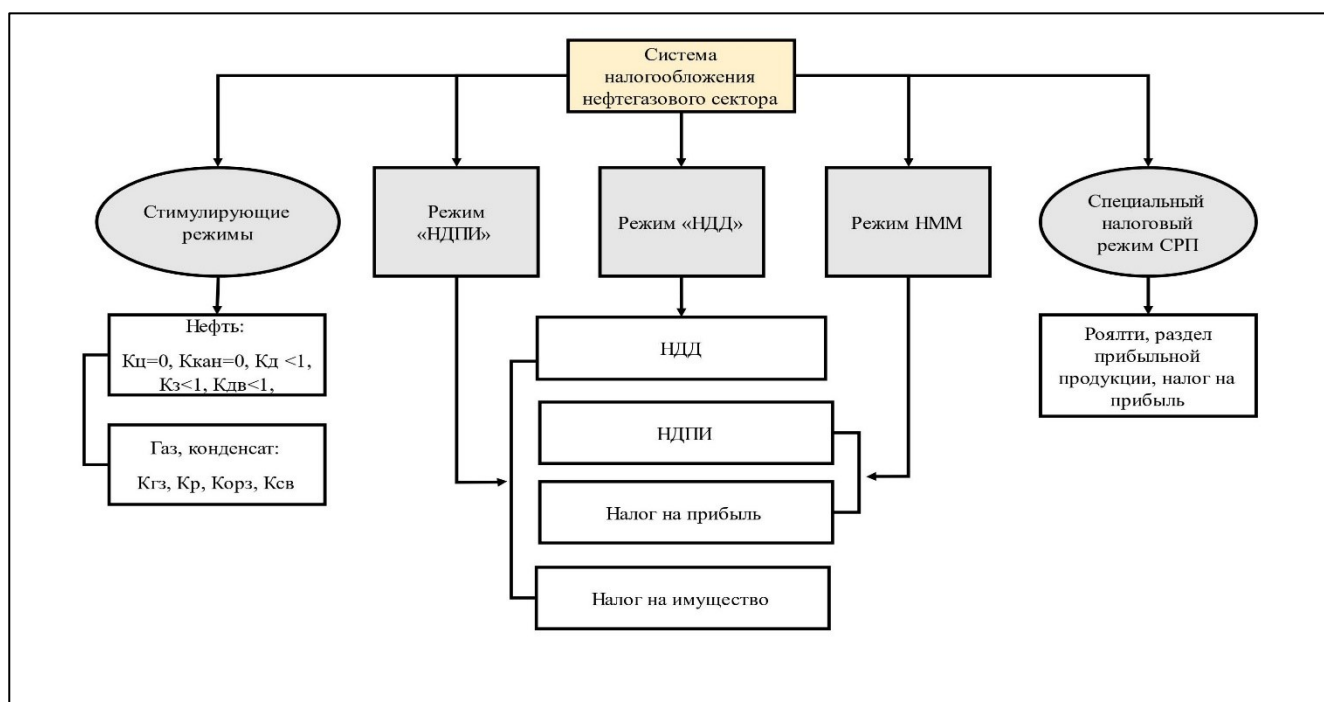
В мировой практике имеет место широкая палитра форм и механизмов изъятия горной ренты, предопределяющая различия в конфигурации налоговых систем. Предложено различать две из них: полирежимная и монорежимная. Наличие в стране нескольких географических рынков углеводородного сырья, характеризующихся спецификой конкуренции, различными производственными и транспортными издержками, в рамках каждого из которых формируется дифференциальная рента *I*, предопределяет установление полирежимной системы налогообложения. Полирежимная система, основанная на применении различных инструментов налогового регулирования в рамках отдельных географических рынков, обеспечивает конкурентоспособность нефтедобывающих проектов и реализацию фискальных задач налогового регулирования.

Отличительной чертой системы налогообложения нефтегазового сектора экономики России является преобладание в структуре налоговых обязательств налогов и сборов за пользование природными ресурсами, составившими в 2023 г. 90%, в том числе НДС – 79%. Высокая доля рентных налогов предопределяет особенности анализа налоговой нагрузки, которая оценивается не по организации в целом, а по каждому участку недр или по группе однородных участков. Результатом проведенного анализа стало выявленное несоответствие налоговых платежей величине горной ренты, что снижает эффективность налогового регулирования.

Налогообложение нефтегазового сектора России характеризуется многоуровневой дифференциацией применяемых налоговых режимов по институциональным субъектам, отраженной на рисунке 2, что обуславливает сложность

его администрирования и реформирования. Совершенствование системы налогообложения нефтегазового сектора может идти в двух альтернативных направлениях – корректировка либо кардинальное реформирование, вариантами которого могут быть установление унифицированного налогового режима либо распространение НДС (или его модификации) на всю отрасль.

При всех достоинствах налогообложения финансового результата, масштабное реформирование налогообложения с переводом всех новых месторождений на режим НДС на современном этапе нецелесообразно по причине возникновения высоких рисков для бюджетной устойчивости страны, что подтверждено анализом опыта применения аналогичных налогов в Норвегии и Великобритании.

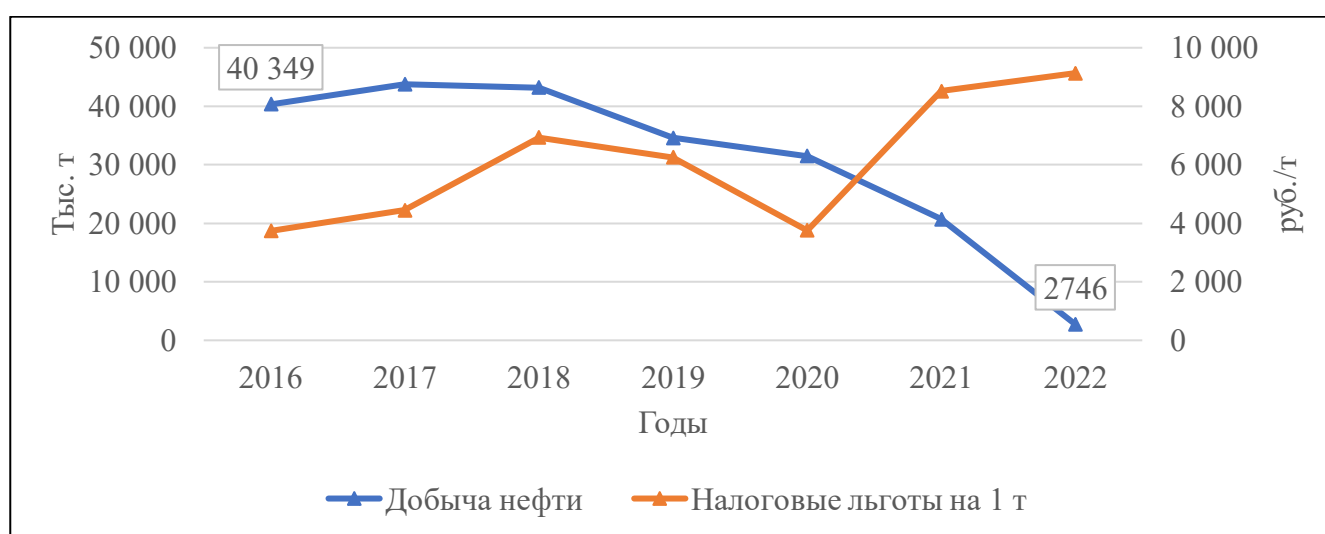


Источник: составлено автором.

Рисунок 2 - Система налогообложения при добыче углеводородного сырья

Анализ нефтегазовых налоговых режимов исходя из их соответствия рентному подходу, установленному с использованием нового инструментария – цифровых информационных систем, позволяющих адресно определять оптимальные налоговые условия для отдельных участков недр, показал, что совершенствование системы налогообложения нефтегазовой отрасли предпочтительно посредством корректировки сложившихся налоговых условий.

В рамках базового налогового режима НДС на нефть налоговая нагрузка варьируется в пределах 0,60-0,68 от выручки при реализации нефти на экспорт. В целях стимулирования освоения ресурсной базы в удаленных регионах добычи нефти установлен понижающий коэффициент $K_{кан}$, равный нулю («региональная льгота»). Фискальная нагрузка при таком налоговом режиме составляет 0,38-0,44 от выручки. Однако информационные данные свидетельствуют о недостаточной результативности этого механизма: добыча нефти с применением установленной льготы неуклонно снижается, что продемонстрировано на рисунке 3.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Динамика суммы налоговых льгот в отношении нефти, налогооблагаемой с применением коэффициента $K_{кан}$, равного нулю

Теоретической причиной недостатков «региональной льготы» является несоответствие финансового механизма рентной основе налоговых льгот, в частности установление срока окончания льготы без учета фактических показателей рентабельности разработки участков недр. Целесообразно принять решение о продлении срока ее действия для новых участков недр на период до достижения порогового уровня доходности инвестиций в разработку этих участков недр. Предложенная мера не приведет к выпадающим доходам федерального бюджета, так как на данный момент доходы на этих участках не генерируются, но будет достигнуто соответствие налоговых ставок величине горной ренты, что повысит результативность налогового регулирования.

Аналогичные выводы сделаны и в отношении второй льготной группы участков недр – трудноизвлекаемых запасов нефти, в отношении которых механизм налогового регулирования предусматривает снижение налоговой нагрузки до 0,42 выручки от реализации нефти. Вместе с тем информационные данные ФНС России показывают, что добыча нефти с применением понижающего коэффициента Кд через 7 лет с года их введения на охваченных этой нормой участках недр практически вернулась на исходный уровень 2016 года. Для усовершенствования данного налогового режима целесообразно модифицировать формулу НДСП на нефть, а также установить срок действия коэффициента Кд до достижения порогового уровня доходности инвестиций в разработку участка недр.

Отличительной тенденцией последнего пятилетия является расширение сферы применения НДС. За период 2019-2022 гг. добыча нефти стабильно возрастала и составила 225 млн т на 01.01.2023, что свидетельствует о востребованности налогового режима НДС. При этом несмотря на фиксирование факта увеличения добычи, в кризисные периоды на НДС приходится основная часть выпадающих доходов федерального бюджета, что говорит о более высоких по сравнению с НДСП рисках применения НДС для бюджетной устойчивости, возникающих вследствие учёта исторических затрат при исчислении налоговой базы и отсутствия прогрессивной шкалы ставки налога. Из этого следует вывод о целесообразности модификации механизма НДС путем дифференциации ставки налога и исключения исторического убытка из налоговой базы.

Несмотря на весьма благоприятные условия налогообложения новых морских месторождений результативность установленного налогового режима является также невысокой вследствие ограниченного доступа к праву пользования недрами на континентальном шельфе Российской Федерации и финансовых санкций, введенных в отношении шельфовых проектов. Для обеспечения наращивания добычи на морских месторождениях целесообразно продление сроков действия режима новых морских месторождений до достижения целевого уровня эффективности инвестиций в их разработку.

Третья группа вопросов связана с развитием механизмов налогового регулирования нефтегазовой отрасли с использованием цифровых информационных систем в налоговой сфере.

Новизна предложенного научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли состоит в установлении системы показателей, включающей, в том числе, показатели потенциальной востребованности налогового нововведения, величины выпадающих доходов по группе участков недр в сфере действия нововведения, а также объем компенсационной добычи, обеспечивающий безрисковое реформирование за счет увеличения налоговой базы по всем участкам недр в периметре нововведений. Предусматривается детализация расчетов на уровне участка недр и отдельной залежи углеводородного сырья при условии полного охвата участков недр. Акцентом является направленность на использование информационных систем налогообложения нефтегазовой отрасли.

В целях оценки эффективности налоговых нововведений для недропользователя рекомендовано использование нового показателя DPT (discounted petroleum taxes), отражающего дисконтированную сумму нефтегазовых налогов в постоянных ценах в расчете на 1 т нефти за периоды 5, 10, 15 и 20 лет. Расчет налоговых платежей в рамках налогового режима НДС (DPT_{ндпс}) выражается формулой (3)

$$DPT_{ндпс} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^J \frac{PT_{ij}}{(1+r)^i}, \quad (3)$$

где PT_{ij} – налоговые выплаты в i -м году по залежи j ;

i – порядковый номер года;

j – номер конкретной залежи углеводородного сырья;

J – количество залежей в пределах участка недр;

n – число лет (5, 10, 15 и 20 в зависимости от варианта расчетов);

r – ставка дисконта.

Аналогично рассчитывается показатель DPT_{ндд}. Экономический эффект от перехода на режим НДС определяется как разность показателей DPT_{ндпс} и DPT_{ндд}. Выполненные расчеты с использованием предложенных показателей для проекта,

50% запасов в котором составляют низкопроницаемые залежи, показали неоднозначность вывода о том, что режим НДД более предпочтителен по сравнению с базовым режимом НДС.

Обоснование налоговых нововведений предлагается осуществлять с использованием цифровой информационной системы нефтегазового налогообложения (далее – ИСНГН), позволяющей автоматизировать процесс оценки нефтегазовых налогов в масштабах всей отрасли с детализацией на уровне каждого объекта налогообложения. Ее пилотный вариант представлен на рисунке 4.

В отличие от используемых методов обоснования налоговых нововведений, предусматривающих оценку налоговых последствий на основании ограниченной выборки участков недр, использование информационной системы позволяет одновременно охватить всю сырьевую базу углеводородов, что значительно повышает прозрачность принимаемых мер налогового регулирования, снижает риски выпадающих доходов.

На примере важнейшего вида трудноизвлекаемых запасов – ачимовских нефтяных залежей (далее – АНЗ) – в таблице 4 представлен расчет потенциального эффекта от внедрения разработанного научно-методического подхода. Результат составил более 130 млрд рублей в год в расчете на 50-летний период разработки АНЗ.

Таблица 4 - Расчет потенциального бюджетного эффекта от реализации предложенного научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений на примере АНЗ

В миллионах рублей

Показатели бюджетного эффекта	За период освоения	Среднегодовые значения
Прогноз суммарных налоговых доходов		
При действующей налоговой системе (ДНС)	12508603	250172
При условии установления льготного налогового режима (Кц, равный 0) для всех АНЗ	23944968	478899
При условии адресных налоговых льгот	30787047	615741
Бюджетный эффект (+) / выпадающие доходы (-) при сравнении налоговых условий		
«Сплошные» льготы по сравнению с ДНС	11436365	228727
Адресные льготы по сравнению с ДНС	18278444	365569
Адресные льготы по сравнению со «сплошными»	6842080	136842

Источник: рассчитано автором на основании данных ИСНГН.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 - Принципиальная схема информационной системы нефтегазового налогообложения

Главным преимуществом использования информационной системы в целях налогового регулирования нефтегазовой отрасли является возможность реализации рентного подхода, повышение оперативности расчетов, результативности налогового администрирования и качества бюджетных прогнозов.

Использование пилотной ИСНГН позволило выявить ряд барьеров, препятствующих транспарентности налогового администрирования. Данные, необходимые для идентификации налогового статуса участка недр, требуют использования нескольких различных информационных ресурсов, относящихся к различным периодам времени: государственный реестр участков недр и лицензий на право пользования недрами, актуальный на дату исчисления налога; государственный баланс запасов полезных ископаемых на 1 января года, предшествующего текущему году; данные балансов запасов за период с 2011 г. для получения сведений об «исторической» степени выработанности на определенные даты; ЕГРЮЛ – для получения сведений об учредителях организаций – налогоплательщиков. Целесообразнее использование в качестве единого информационного ресурса Госреестра лицензий, дополнив его актуальными данными.

III Заключение

В результате исследования достигнута поставленная цель – решена научная задача развития теоретических положений налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, а также разработаны рекомендации по совершенствованию налогообложения, направленные на повышение эффективности недропользования и бюджетной устойчивости экономики.

Разработанные предложения по совершенствованию мер налогового регулирования нефтегазового сектора экономики предусматривают привязку налоговых льгот к показателям экономической эффективности проектов разработки месторождений углеводородного сырья, отмену их «срочного» характера, установление единых и объективных критериев отнесения участков недр к трудноизвлекаемым запасам. Предложен научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли. Разработана принципиальная схема

информационной системы нефтегазового налогообложения, использование которой позволяет одновременно выполнять аналитические расчеты и прогнозы с полным охватом всей сырьевой базы углеводородов, что значительно повышает обоснованность принимаемых мер налогового регулирования, сокращает риски выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы.

Использование результатов работы позволит повысить оперативность прогнозов нефтегазовых доходов, значительно сократить затраты на налоговое администрирование нефтегазовых налогов за счет наличия всех данных и обоснований в информационной системе.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Дьячков, Г.С. Финансово-экономическое урегулирование проблем, возникающих при разработке сопредельных участков недр / Г.С. Дьячков // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2021. – № 1-6. – С. 43-46. – ISSN 0869-3188. (*GeoRef*)
2. Дьячков, Г.С. Налоговое регулирование разработки трудноизвлекаемых запасов нефти: рентный подход / Г.С. Дьячков // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2022. – № 5-6. – С. 56-62. – ISSN 0869-3188. (*GeoRef*)
3. Дьячков, Г.С. Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче / Г.С. Дьячков // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 3. Том 9. – С. 39-51. – ISSN 2408-9303.
4. Дьячков, Г.С. Налоговые риски нефтедобывающих проектов в условиях санкционного давления / Г.С. Дьячков // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2023. – № 4. – С. 29-33. – ISSN 0869-3188. (*GeoRef*)
5. Дьячков, Г.С. Особенности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики в условиях высокой волатильности энергетического рынка / Г.С. Дьячков // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – № 5. Том 16. – С. 137-149. – ISSN 1999-849X.