

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Гончаренко Любовь Ивановна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2024

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретическое развитие и специфика налогового регулирования нефтегазового сектора экономики.....	15
1.1 Направления и уровни налогового регулирования нефтегазового сектора экономики как фактора обеспечения бюджетной устойчивости.....	15
1.2 Развитие теории горной ренты в целях обоснования элементов нефтегазовых налогов и платежей.....	37
1.3 Концептуальные подходы к определению результативности налогового регулирования нефтегазовой отрасли с учетом рентного подхода.....	57
Глава 2 Анализ и направления совершенствования системы налогообложения в сфере нефтегазового сектора экономики.....	72
2.1 Анализ систем налогообложения нефтегазового сектора экономики..	72
2.2 Основные характеристики результатов предоставления «региональных» льгот» и налогового регулирования разработки трудноизвлекаемых запасов нефти.....	99
2.3 Направления совершенствования НДС и налогового режима в отношении новых морских месторождений.....	119
Глава 3 Развитие методов и механизмов налогового регулирования нефтегазового сектора с использованием информационных систем.....	139
3.1 Научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовом секторе экономики	139
3.2 Принципы разработки информационной системы нефтегазового налогообложения как инструмента налогового регулирования.....	165
3.3 Направления совершенствования налогового администрирования субъектов нефтегазового сектора экономики.....	177
Заключение.....	190

Список сокращений и условных обозначений.....	197
Список литературы	200
Приложение А Структура налогов и сборов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации от нефтегазового сектора...	228
Приложение Б Показатели экономической эффективности нефтегазовых проектов, используемые в диссертационной работе... ..	230
Приложение В Исходные данные для оценки бюджетного эффекта от реализации научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений на основе рентного подхода.....	234
Приложение Г Методика оценки сравнительной экономической эффективности нефтегазовых проектов при различных налоговых режимах	241

Введение

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 пунктам 1. «Теория и методология финансовых исследований», 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 дифференцированной 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 – НДСПИ) и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее - НДСД) 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 $K_{кан}$ и $K_{д}$, 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).

6) 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 отдельной залежи 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, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, 7-9 июня 2023 г.).

Результаты диссертационной работы используются в процессе деятельности Ассоциации «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.

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

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.

Глава 1

Теоретическое развитие и специфика налогового регулирования нефтегазового сектора экономики

1.1 Направления и уровни налогового регулирования нефтегазового сектора экономики как фактора обеспечения бюджетной устойчивости

Важнейшей составляющей экономической политики является обеспечение бюджетной устойчивости бюджетной системы России, концепция которой подразумевает финансовое обеспечение реализации целей экономического развития в настоящем без ущерба достижению целей в будущем [49; 60; 99]. Достижение стабильности поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет страны во многом связано с доходами от налогообложения нефтегазового сектора экономики [2].

В 2023 г. величина нефтегазовых доходов составила 8 822,3 млрд руб., обеспечив 30% федерального бюджета, что подтверждает высокую зависимость федерального бюджета от нефтегазовых доходов, как показано в таблице 1.

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

Показатели	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Доходы федерального бюджета, млрд руб.	19454,4	20188,8	18719,1	25286,4	27824,0	29123,2
Нефтегазовые доходы, 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 [134].

Несмотря на тенденцию к увеличению ненефтегазовых доходов, нефтегазовый сектор все еще является бюджетообразующей сферой российской

экономики, что предопределяет необходимость создания условий для развития его налоговой базы. Между тем в процессе формирования нефтегазовых налогов возникают существенные риски наполнения доходной части федерального бюджета, которые можно разделить на три группы.

Первая группа – это рыночные (ценовые) риски, обусловленные как колебаниями спроса и предложения на мировом энергорынке, так и геополитическими факторами – санкциями в отношении российских компаний, ограничительными мерами в отношении российской нефти, природного газа и нефтепродуктов [137]. Эти факторы вызывают краткосрочные колебания цен на углеводородное сырье, что отражается на величине нефтегазовых доходов, дестабилизируя их. Для сглаживания таких рисков с 2017 года применяется «бюджетное правило», направленное на снижение влияния колебаний цен на нефть на бюджетные доходы страны [6].

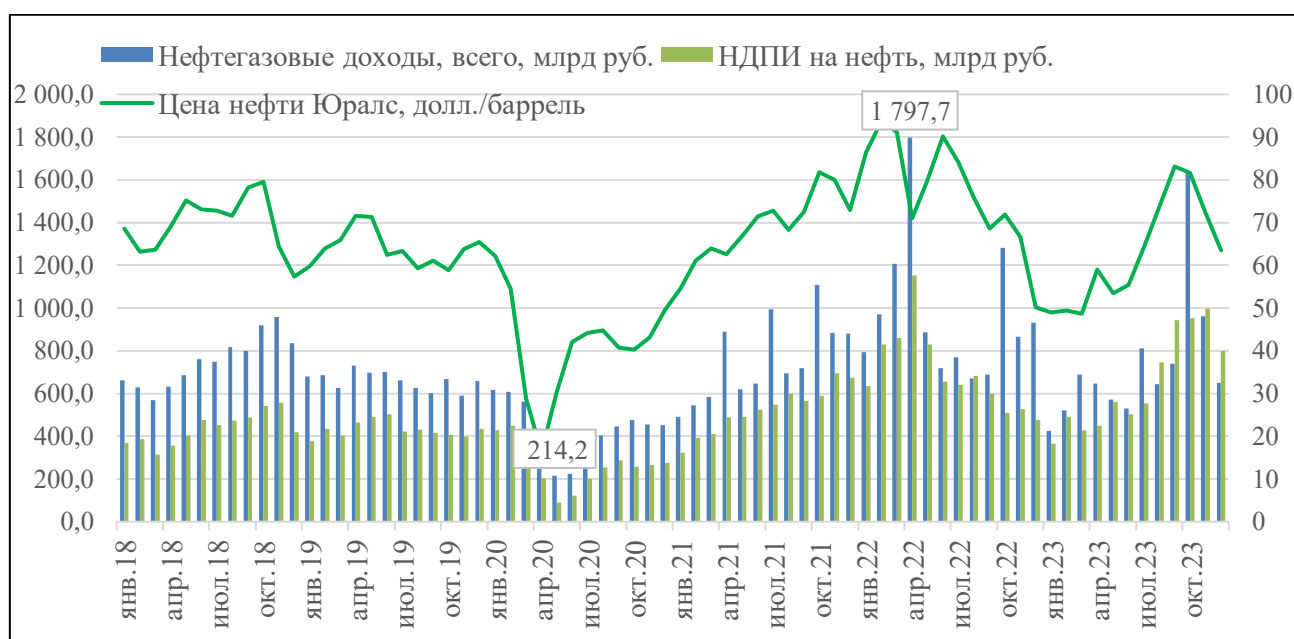
Вторая группа рисков связана с устойчивой тенденцией ухудшения ресурсно-сырьевой базы добычи углеводородного сырья, увеличением добычи нефти на шельфе, в арктической зоне, возрастанием доли трудноизвлекаемых запасов (далее – ТРИЗ), в том числе высоковязких нефтей, добычи углеводородов из тюменской свиты и слабопроницаемых коллекторов [176]. Это вызывает удорожание добычи углеводородов и необходимость разработки новых технологий, что в совокупности создает риск недостижения уровней добычи нефти, планируемых на среднесрочную перспективу в соответствии с официальными стратегическими документами, такими как Энергетическая стратегия России [18]. Возникает риск снижения налоговой базы нефтегазовых налогов.

Наконец, третья группа – это риски выпадающих доходов как в рамках действующих налоговых условий, так и в процессе реформирования налоговой системы нефтегазового сектора. Сложность налоговой системы не позволяет делать достаточно точные прогнозы будущих поступлений нефтегазовых налогов, в частности, определять величину выпадающих доходов бюджета при внесении изменений в налоговое законодательство с максимально возможной

степенью достоверности. Особенно это касается перевода участков недр на режим НДД, поступления от которого зависят, в числе прочих факторов, от фактических затрат на добычу углеводородного сырья.

Динамика нефтегазовых доходов за период 2018-2023 гг. характеризуется нестабильностью, обусловленной в первую очередь волатильностью мирового рынка нефти, мировых цен на энергоносители и непрогнозируемыми геополитическими факторами.

Графическое представление данных о поступлении нефтегазовых доходов России за период 2019-2023 гг. демонстрирует широкий диапазон колебаний нефтегазовых доходов по налоговым периодам в интервале от 214 млрд руб. в мае 2020 г. до 1797 млрд руб. в апреле 2022 г. - рисунок 1.



Источник: составлено автором на основании данных [148].

Рисунок 1 - Динамика нефтегазовых доходов в сопоставлении с ценой нефти Юралс

Для обеспечения бюджетной устойчивости особо важное значение приобретает предсказуемость и обоснованность других факторов, влияющих на нефтегазовые доходы, а именно величина налоговой базы и налоговой нагрузки в краткосрочной и среднесрочной перспективе.

Информационные материалы государственной налоговой статистики и произведенные расчеты налоговых начислений и налоговой нагрузки по налогам

в нефтедобывающем секторе в годовом исчислении приведены в таблице 2. Статистические данные ФНС России по нефтегазовым налогам содержатся как в Отчетах о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (форма 1-НМ) [142], так и в Отчетах о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам [140; 141]. Для анализа налоговой нагрузки более важное значение, представляется, имеют представленные в таблице 2 данные о начисленных налогах, так как именно они отражают установленные налоговым законодательством условия исчисления и уплаты налогов, являющиеся предметом исследования.

При весьма нестабильной динамике этих налогов по отдельным налоговым периодам, анализ тенденций по годам за период 2020–2023 гг. показал устойчивый рост нефтегазовых налогов до 2022 г. и их снижение в 2023 г., вызванное неблагоприятной конъюнктурой мировых цен на нефть в первом полугодии. В 2022 г. наблюдается максимальный уровень налоговых начислений по нефтегазовым налогам, составивший 10401 млрд руб., включая доходы от НДС на нефть, НДС и вывозной таможенной пошлины на нефть. Важнейшей тенденцией, характеризующей структурные сдвиги в системе налогообложения нефтегазового сектора, является увеличение добычи нефти, подпадающее под режим НДС, величина которой по составила в 2023 г. более 50% всей добычи нефти страны.

Высокий уровень налогов от нефтедобычи в 2022 г. объясняется тремя факторами. Во-первых, ростом цены нефти, во-вторых, увеличением добычи жидкого топлива и, в-третьих, возрастанием налоговой нагрузки, рассчитанной как отношение суммы нефтегазовых налогов на 1 т нефти к цене нефти, выраженной в рублях, в результате завершения налогового маневра, а также внесением ряда изменений в налоговое законодательство, направленных на преодоление дефицита федерального бюджета.

Таблица 2 - Статистические и расчетные данные о налоговых начислениях и налоговой нагрузке по нефтедобыче в 2019-2023 гг.

Показатели	Единицы	2019	2020	2021	2022	2023 (9 месяцев)
Добыча нефти (без газового конденсата)	тыс. т	511916	463879	474712	488188	357789
Поступления от нефтегазовых налогов, всего	млн руб.	5436155	3235955	7966227	9794012	6625842
НДПИ на нефть (без НММ и НДД)	млн руб.	4970566	2894615	4860150	5414363	3096594
НДПИ на НММ	млн руб.	106295	31595	55575	69075	36204
НДПИ на участках НДД	млн руб.	231251	174891	1747088	2836656	2486948
НДД	млн руб.	128043	134853	1303414	1473918	1006097
Поступления от нефтегазовых налогов на 1 т нефти, всего	руб./т	10619	6976	16781	20062	18519
НДПИ на нефть на 1 т (без НММ и НДД)	руб./т	10891	7226	17095	21492	19156
НДПИ на НММ на 1 т	руб./т	11101	3271	5603	6448	6167
НДПИ на участках НДД на 1 т	руб./т	5035	3262	9680	12576	13071
НДД на 1 т	руб./т	2788	2515	7222	6535	5288
Режим НДД в целом НДПИ+НДД на 1 т	руб./т	7822	5777	16902	19111	18359
Доля нефтегазовых налогов в выручке (средняя по отрасли)	доли ед.	0,35	0,32	0,45	0,52	0,52
Доля НДПИ в выручке в базовом налоговом режиме	доли ед.	0,36	0,33	0,46	0,55	0,53
Доля НДПИ в выручке в режиме новых морских месторождений	доли ед.	0,37	0,15	0,15	0,17	0,17
Доля суммы НДД и НДПИ в выручке в режиме НДД	доли ед.	0,26	0,27	0,46	0,49	0,51
Средняя за период цена 1 т нефти	руб./т	30200	21796	37135	38797	35927

Источник: составлено автором на основании данных [140; 141; 142].

Детальный анализ изменений в механизме налогообложения представлен в работе М.М. Юмаева и Д.О. Самариной [125], включая отмену льгот по НДС по сверхвязкой и высоковязкой нефти, а также нововведений в отношении участков недр со степенью выработанности 80% и более. Следует поддержать позитивную оценку новых льгот в форме налоговых вычетов, имеющих адресный характер и предусматривающих выполнение налогоплательщиком условий, необходимых для применения льготы.

Рост налоговой нагрузки на нефтедобывающий сектор получил неравномерное распределение по различным налоговым режимам. Так, в рамках режима НДС налоговая нагрузка в 2023 г. (рассчитанная как отношение суммы нефтегазовых налоговых платежей к объему реализованной продукции) составила 0,51, что несколько ниже, чем средняя нагрузка при базовом налоговом режиме НДС, - таблица 2. Это неоднократно вызывало дискуссии об эффективности НДС и заявления руководства финансовых органов о выпадающих доходах федерального бюджета, связанных с этим режимом [138].

В рамках налогового режима НДС, как показывают результаты проведенного анализа, представленные в таблице 3, имеет место широкий разброс значений расчетной ставки НДС и показателей налоговой нагрузки вследствие дифференциации условий исчисления нефтегазовых налогов для различных групп участков недр (далее – УН).

Таблица 3 - Дифференциация налоговой нагрузки при добыче нефти на 01.01.2024

Виды УН	Ставка НДС на нефть, руб./т	Налоговая нагрузка, доли единицы
УН, не применяющие понижающие коэффициенты к ставке НДС	27534,1247	0,65
УН, применяющие коэффициент $K_d=0,8$	25541,7249	0,61
УН, применяющие коэффициент $K_d=0,4$	21818,9027	0,52
УН, применяющие коэффициент $K_d=0,2$	19957,4916	0,47
УН, применяющие коэффициент $K_{кан}=0$	18096,0805	0,43
УН, применяющие коэффициент $K_{ц}=0$	12017,9125	0,29

Источник: составлено автором по данным [152].

Налоговая нагрузка в базовом налоговом режиме (условно называемом в исследовании «режим НДС») варьируется от 0,29 до 0,65 в отношении участков недр, применяющих различные понижающие коэффициенты. Аналогичная ситуация имеет место и в отношении участков недр, применяющих НДС. Величина налоговой нагрузки зависит от значений понижающих коэффициентов, установленных для определенных видов участков недр, и не привязана к какому-либо показателю экономической эффективности разработки месторождений. Вследствие этого возникает неравномерность распределения налоговой нагрузки не только в целом по отрасли, но и среди однородных по сложности освоения запасов углеводородного сырья.

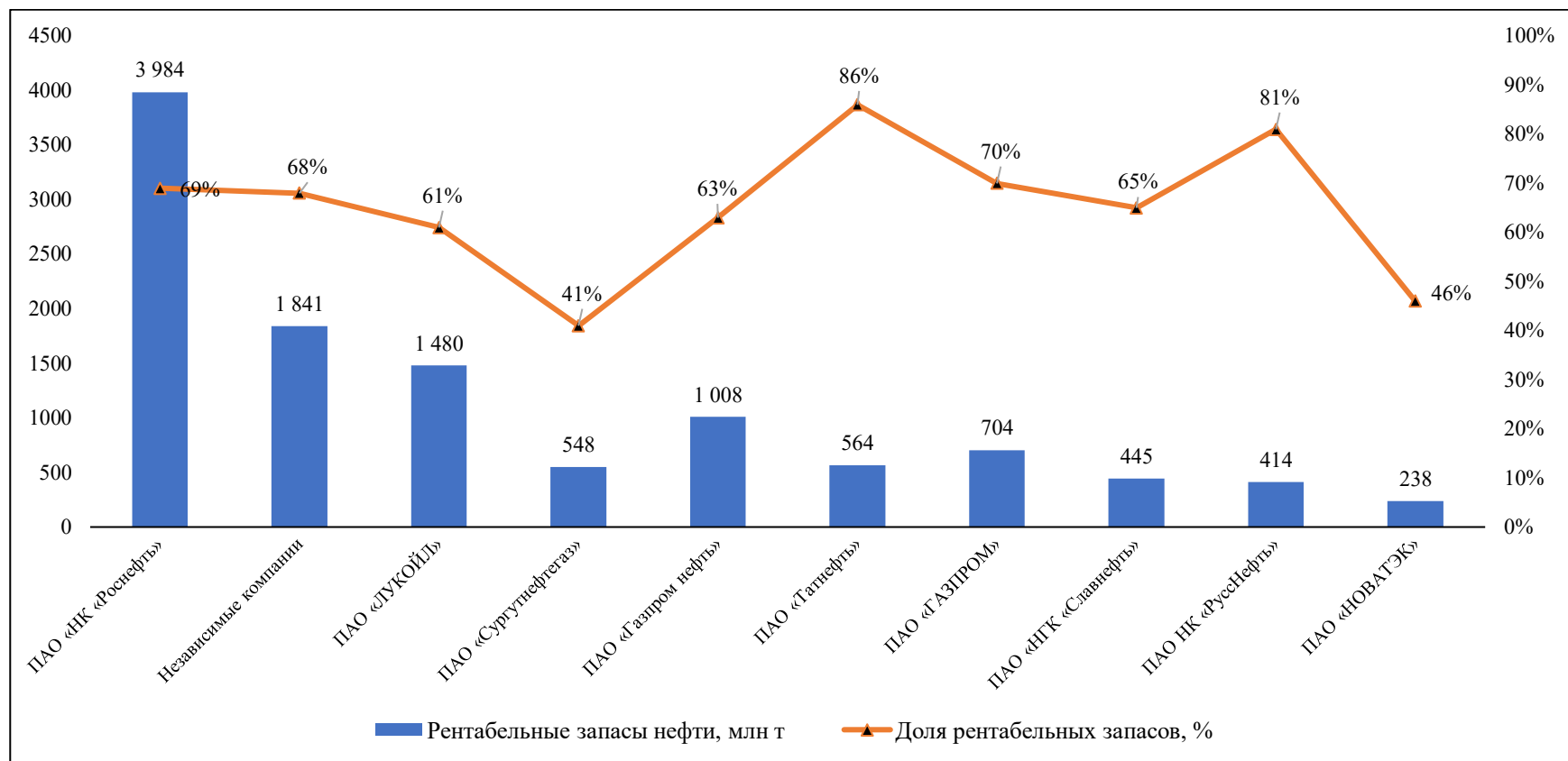
Рост налоговой нагрузки приходится и на те месторождения, которые требуют налоговой поддержки в силу необходимости обеспечения проектных уровней добычи нефти [150]. В частности, рост налоговой нагрузки приходится и на мелкие и «очень мелкие» месторождения [23], рентабельность разработки которых является низкой из-за того, что объемы добычи недостаточны для компенсации высоких инфраструктурных расходов. Как следствие не достигаются проектные уровни добычи, являющейся налоговой базой НДС, и, соответственно, налоговых платежей, что усиливает риски выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы. Возникают ситуации, когда необходимые для компенсации падающей добычи углеводородного сырья участки недр, находящиеся в сложных геолого-географических условиях, становятся не инвестиционно-привлекательными и не разрабатываются вследствие высокой налоговой нагрузки, превышающей средний уровень по отрасли [149].

Таким образом, несмотря на наличие весьма значительного объема налоговых льгот целый ряд месторождений все еще не разрабатывается из-за низкой рентабельности, обусловленной несоответствием налоговых условий реальным требованиям экономики нефтегазовых проектов. Например, далеко не все месторождения Западной Сибири характеризуются высокими показателями рентабельности: среди них есть мелкие месторождения, месторождения с высоковязкой нефтью, трудноизвлекаемые запасы, не охваченные налоговыми

льготами, и ряд других категорий [69; 119]. Аналогичная ситуация и с месторождениями континентального шельфа. Эти факторы вызывают необходимость совершенствования действующих стимулирующих механизмов в нефтегазовой отрасли в целях обеспечения стабильного уровня добычи жидкого топлива.

По данным проведенной в 2019 г. инвентаризации запасов нефти и газа [130] средняя доля рентабельных запасов в величине технологически извлекаемых запасах месторождений составила только 64%. Наименьшей рентабельностью характеризуются запасы тюменской свиты (51%), залежи с низкопроницаемыми коллекторами (65%), отложения баженовской, хадумской, доманиковой свит [22]. Низкой долей рентабельных запасов обладают также запасы нефти залежей ачимовской толщи по ЯНАО (40%), на которые, на текущий момент, льготы распространяются лишь частично.

Анализ результатов инвентаризации запасов доказывает, что условия налогообложения трудноизвлекаемых запасов нуждаются в совершенствовании. Это касается прежде всего выявленной неравномерности налоговой нагрузки по видам ТРИЗ. Так, для запасов баженовской свиты установлен коэффициент Кц, равный нулю, в то время как к другим, сопоставимым по издержкам добычи низкопроницаемым залежам, применяется более высокая ставка НДС с учетом понижающего коэффициента Кд, характеризующего степень сложность добычи нефти в соответствии со статьей 342.2 НК РФ. Между тем, более глубокое залегание продуктивных горизонтов и расположение их в районах Крайнего Севера во многих случаях делает разработку таких залежей существенно более дорогостоящей. В результате важнейшая часть сырьевой базы углеводородов, являющаяся одним из основных ресурсов компенсации падающей добычи традиционной нефти, не разрабатывается по причине отсутствия адекватных налоговых условий. Рассмотрение результатов инвентаризации запасов нефти и газа в разрезе пользователей недр позволило определить, что в целом доля рентабельных запасов компаний характеризуется очень широким разбросом от 41% до 81 %, как показано в таблице 4 и на рисунке 2.



Источник: составлено автором по данным [130].

Рисунок 2 - Уровень рентабельности запасов, учтенных в ходе инвентаризации, в процентах

Наименьший показатель рентабельно извлекаемых запасов отмечается в отношении ПАО «Сургутнефтегаз» и ПАО «НОВАТЭК», при этом значения технологических извлекаемых запасов месторождений компаний варьируются более чем в 2 раза (1 325 млн т и 517 млн т соответственно), что обусловлено различиями в степени сложности геологических условий. Высокая доля рентабельности (свыше 80%) наблюдается у ПАО «Татнефть» им. В.Д. Шашина и ПАО «НК «РуссНефть».

Таблица 4 - Результаты инвентаризации запасов

Наименование компании	Технологические запасы нефти, млн т	Доля рентабельных запасов в технологических запасах нефти, в процентах
ПАО «НК «Роснефть»	5 736	69
Независимые компании	2 703	68
ПАО «ЛУКОЙЛ»	2 443	61
ПАО «Сургутнефтегаз»	1 325	41
ПАО «Газпром нефть»	1 599	63
ПАО «Татнефть»	654	86
ПАО «ГАЗПРОМ»	1 004	70
ПАО «НГК «Славнефть»	683	65
ПАО НК «РуссНефть»	510	81
ПАО «НОВАТЭК»	517	46

Источник: составлено автором на основании данных о результатах инвентаризации запасов нефти и газа [130].

Результаты инвентаризации запасов нефти свидетельствуют о необходимости изучения причин низких показателей доли рентабельных запасов и поиска путей их увеличения. В связи с этим важным условием обеспечения бюджетной устойчивости является достижение сбалансированности налоговых условий разработки месторождений, под которой для целей проводимого исследования понимается, с одной стороны, обеспечение экономической

эффективности разработки и инвестиционной привлекательности проекта, а с другой стороны, - установление по каждому проекту разработки участка недр максимально допустимого по экономическим соображениям уровня налоговой нагрузки.

Достижение баланса интересов государства и субъектов нефтегазового сектора является целью налогового регулирования с использованием совокупности инструментов, отражающих специфику исследуемой области.

Теоретические вопросы налогового регулирования получили развитие в трудах Л.И. Гончаренко, В.Н. Засько, Е.Ф. Киреевой, О.В. Мандрощенко, В.Г. Панскова, М.Р. Пинской, С.Д. Шаталова, Цепиловой Е.С., М.М. Юмаева и других ученых [32; 50; 58; 61; 72; 73; 80; 85; 90; 106; 107; 121]. Фундаментальные положения, заложенные в этих научных трудах, позволяют развивать и конкретизировать теоретические вопросы налогового регулирования применительно к нефтегазовому сектору экономики.

В.Г. Пансков отмечает, что в экономической литературе отсутствуют существенные различия в понимании сути налогового регулирования, которое «представляет собой один из элементов государственного регулирования экономики», который «используется как экономический рычаг целенаправленного воздействия государства на участников экономических отношений для достижения поставленных задач в рамках проводимой налоговой политики» [104].

Важнейшей целью экономической политики в сфере добычи нефти и газа является обеспечение потребностей экономики в нефтегазовых ресурсах и стабильных поступлений нефтегазовых налогов в федеральный бюджет страны.

Достижение этих целей связано с реализацией двух основных функций налогов – фискальной и регулирующей – в содержании и задачах налогового регулирования. Фискальная функция в налоговом регулировании нефтегазового сектора опирается на положения Конституции Российской Федерации [1], в соответствии с которыми «вопросы владения, пользования и распоряжения землей, недрами, водными и другими природными ресурсами» находятся в

совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. В рамках фискальной функции налогов регулирование направлено на формирование доходов бюджетов с применением специального инструментария для реализации экономической политики, включающего инструменты воздействия на деятельность субъектов нефтегазового сектора. Планирование бюджетных доходов тесно увязывается с налоговой политикой. Как отмечается в работе Л.И. Гончаренко [71], «одной из важнейших основ бюджетного планирования налоговых доходов выступают налоговая политика государства и принципы построения национальной налоговой системы на соответствующем этапе экономического развития, вытекающие из общетеоретических принципов налогообложения».

Регулирующая функция налогов в содержании налогового регулирования состоит в стимулировании либо сдерживании тех или иных направлений развития и имеет специфику по уровням отраслевой структуры нефтегазового сектора – от участка недр до глобального рынка энергоносителей.

По характеру воздействия мер налогового регулирования можно выделить прямое воздействие, непосредственное влияющее на соответствующий объект регулирования, и косвенное воздействие, результат которого не является прямым и однозначным, а опосредован определенными факторами, в том числе носящими комплексный (совокупный) характер. Прямое воздействие мер налогового регулирования осуществляется преимущественно на уровне участка недр. Совокупность результатов регулирования на уровне участков недр имеет дальнейшие эффекты на уровне производственной единицы и отрасли. Косвенное воздействие в основном связано с поведенческими эффектами компаний в рамках отдельных проектов (на уровне участка недр) и на уровне организации в целом.

Меры прямого и косвенного регулирования могут быть разнонаправленными. Повышение налоговых ставок, являющееся прямым регулированием с целью увеличения государственных доходов, может вызвать снижение инвестиционной активности, сокращение налоговой базы, и, как

следствие, снижение налоговых поступлений в бюджет. И наоборот, снижение налоговых ставок интенсифицирует факторы увеличения налоговой базы и государственных доходов от налоговых поступлений. В связи с этим возникает проблема разработки оптимальных, сбалансированных мер налогового регулирования, обеспечивающих максимально возможные поступления в бюджет с учетом как прямых, так и косвенных эффектов. Для решения этой проблемы необходимо, в первую очередь, определить механизмы и характер воздействия применительно к различным уровням и объектам налогового регулирования в области нефтегазового сектора экономики [76].

Проведенный разноплановый анализ данных по добыче углеводородных ресурсов, начисляемых и поступающих налоговых платежей по видам налогов с учетом целевых коэффициентов показал, что имеет место объективное выделение нескольких, специфических уровней и объектов налогового регулирования в области нефтегазового сектора экономики, представленных в таблице 5.

На уровне участка недр (месторождения) применение мер налогового регулирования носит двойственный характер. Помимо прямого воздействия на оценку эффективности проекта разработки участка недр, налоговое регулирование оказывает косвенное воздействие на формирование ключевых показателей освоения месторождений – коэффициента извлечения нефти (далее - КИН) или газа (далее - КИГ) и величины извлекаемых запасов, которые играют определяющую роль в формировании налоговой базы нефтегазовых налогов.

Важно учитывать специфику нефтегазового сектора, состоящую и в том, что месторождения углеводородов, как правило, включают несколько залежей, имеющих различные характеристики, такие как величина извлекаемых запасов, глубина залежи, характеристики коллектора, свойства нефти, и многие другие, что обуславливает и различия в эффективности их разработки. При увеличении налоговой нагрузки ряд залежей (расположенные на больших глубинах, нефтяные и газовые оторочки и другие) не вовлекаются в разработку; при высокой нагрузке разрабатываются только высокорентабельные залежи.

Таблица 5 - Систематизация уровней и объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики

Уровни регулирования	Объекты регулирования	Характер и механизм регулирующего воздействия	Цели налогового регулирования
1	2	3	4
I Участок недр	Эффективность освоения конкретного участка недр	Прямое воздействие. При высокой налоговой нагрузке снижается эффективность разработки участка недр, что может привести к обратным поведенческим эффектам («снятию сливок»)	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	Косвенное воздействие, опосредованное поведенческим эффектом недропользователя, но ограниченное проектными нормативами. При высокой налоговой нагрузке снижается величина извлекаемых запасов, поскольку часть залежей, входящих в участок недр, становятся нерентабельными	
II Организация - недропользователь	Экономическое положение (рентабельность деятельности) организации - недропользователя	Прямое воздействие. При высоком уровне налоговой нагрузки экономическое положение организации – финансовые показатели, инвестиционные возможности – снижаются	Установление уровня налоговой нагрузки, способствующего созданию оптимальных условий деятельности организации
	Инвестиции в геологоразведочные работы, производственную, транспортную инфраструктуру, новые технологии, ESG	Косвенное воздействие, опосредованное поведенческим эффектом от стимулирующих мер	Установление уровня налоговой нагрузки, стимулирующего актуальные направления инвестиционной деятельности компании

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
III Нефтегазовая отрасль	Развитие сырьевой базы углеводородов	Косвенное воздействие, складывающееся из результатов регулирования на уровне участков недр. В зависимости от уровня налоговой нагрузки и используемых инструментов происходит ускоренное либо замедленное развитие сырьевой базы углеводородов или ее отдельных сегментов (например, континентального шельфа, трудноизвлекаемых запасов)	Установление стимулирующих либо ограничительных налоговых механизмов для отдельных сегментов сырьевой базы углеводородов
IV Макроэкономический уровень	Налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации	Прямое воздействие оказывается при увеличении/снижении нефтегазовых налогов. Косвенное воздействие оказывается при расширении/сужении налоговой базы (добычи углеводородного сырья) вследствие поведенческих эффектов компаний	Максимизация налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны в пределах диапазона допустимых фискальных изъятий
	Добыча нефти и газа в России	Косвенное воздействие на уровень добычи в стране оказывается как результат воздействия на уровне участков недр	Обеспечение строгого соответствия налоговых условий тем уровням, которые складываются в сложных геополитических условиях

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
<p style="text-align: center;">IV Макроэкономический уровень</p>	<p>Цены на нефтепродукты и другие товары</p>	<p>Прямое воздействие на уровень цен на нефтепродукты и иные товары оказывается при изменении НДСП, являющемся основным элементом расходов на добычу и переработку нефти. Дополнительное стабилизирующее воздействие оказывается за счет механизма компенсации, установленного в отношении акцизов на нефтепродукты</p>	<p>Поддержание цен на уровне, обеспечивающем макроэкономическую стабильность</p>
<p style="text-align: center;">V Глобальный уровень</p>	<p>Мировой рынок нефти</p>	<p>Учитывая, что Россия является одним из основных экспортеров углеводородного сырья, изменение уровней добычи этого сырья, обусловленное мерами налогового регулирования, может в комплексе с другими факторами оказывать косвенное воздействие на мировой рынок энергоресурсов</p>	<p>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</p>

Источник: составлено автором.

В результате сокращается общее количество извлекаемого углеводородного сырья, то есть происходит так называемое «снятие сливок», и соответственно, снижаются доходы государства от эксплуатации участка недр.

В целях обеспечения максимально возможных доходов государства необходим оптимальный налоговый режим при добыче углеводородов – это режим, при котором максимально увеличиваются доходы и государства, и пользователя недр (налогоплательщика) за счет увеличения срока рентабельной разработки запасов углеводородного сырья [19] и вовлечения максимального количества залежей, содержащихся в пределах месторождения. В результате увеличивается суммарный объем извлекаемых запасов углеводородного сырья и возникает синергетический положительный эффект от принятых мер налогового регулирования. В связи с этим задачей налогового регулирования на уровне участка недр является оптимизация налогообложения, позволяющая извлекать максимум запасов из недр, обеспечивая при этом сбалансирование финансовых интересов недропользователей и поступления в бюджеты бюджетной системы страны.

Налоговое регулирование на уровне организации включает воздействие на финансово-экономическое положение нефтегазовых компаний, их мотивацию к разработке тех или иных месторождений. Важнейшим объектом налогового регулирования на этом уровне является инвестиционная деятельность компаний, в частности, увеличение капитальных вложений в геологоразведочные работы, необходимые для воспроизводства минерально-сырьевой базы углеводородного сырья, в развитие производственной и транспортной инфраструктуры, в разработку новых технологий добычи углеводородов и в проекты ESG (Environmental, social, and corporate governance).

Налоговое регулирование на уровне организации имеет две основных цели. Первая – способствовать оптимальным финансово-экономическим условиям для стабильной работы организации, вторая – способствовать интенсификации актуальных направлений развития экономики (например, развитие транспортной инфраструктуры в районах Крайнего севера).

Важной особенностью российского налогового регулирования на уровне организации является предоставление в отдельных случаях налогоплательщику права выбора налогового режима в отношении добычи углеводородов: недавно принятого режима налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, либо так называемого базового режима НДС. В зависимости от условий налогообложения возникают различные поведенческие эффекты, основным из которых является принятие компанией решения о переходе на режим НДС, либо об отказе от такого перехода.

Третий уровень налогового регулирования – отраслевой. Воздействие на нем опосредовано эффектами на уровне участка недр. В зависимости от уровня налоговой нагрузки и используемых инструментов происходит ускоренное либо замедленное развитие сырьевой базы углеводородов или ее отдельных сегментов (например, континентального шельфа, трудноизвлекаемых запасов). Так, если вследствие повышения налоговой нагрузки снижается величина извлекаемых запасов, то и добыча углеводородов по отрасли будет снижаться, что приведет к сокращению налоговой базы. В зависимости от стратегии развития сырьевой базы углеводородов и макроэкономических предпосылок меры налогового регулирования могут предусматривать стимулирующие либо ограничительные налоговые механизмы для отдельных сегментов сырьевой базы углеводородов.

Содержание и целеполагание налогового регулирования нефтегазового сектора экономики на четвертом уровне можно охарактеризовать как оказание косвенного воздействия на макроэкономические показатели развития страны. Являясь важным элементом формирования стоимостной оценки добычи и переработки нефти, величина НДС оказывает существенное влияние на уровень цен на нефтепродукты, а, следовательно, и в целом на уровень цен производителей и инфляцию в стране. Для стабилизации цен на нефтепродукты в настоящее время разработан такой инструмент налогового регулирования, как возвратные акцизы, которые направлены на компенсацию нефтеперерабатывающим производствам разницы между внутренними и

экспортными ценами на нефтепродукты. Таким образом, налоговое регулирование в данном случае оказывает воздействие на уровень цен и инфляцию в масштабах всей экономики.

Наконец, уровень добычи нефти и газа в Российской Федерации испытывает межгосударственное регулирование и в комплексе с другими факторами может оказывать влияние на состояние мирового рынка углеводородного сырья. Таким образом корректно выделить пятый уровень налогового регулирования, выражающегося хотя и в весьма косвенном, но отражении и состоянии глобальных рынков.

Таким образом, налоговое регулирование нефтегазовой отрасли осуществляется на различных уровнях – от разработки участка недр до макроэкономических индикаторов. Достижение главной цели налогового регулирования нефтегазовой отрасли - максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему страны – обеспечивается в рамках воздействия на уровне участков недр (месторождений), которые являются основой проявления дальнейших эффектов, возникающих как вследствие суммирования эффектов воздействия на участки недр, так и вследствие поведенческих эффектов недропользователей.

Характерной особенностью нефтегазовых налогов является наличие внерыночных факторов, влияющих на поведенческие эффекты компаний-недропользователей, что ставит вопрос о пределах результативного воздействия налогового регулирования. Ограниченность налогового регулирования обусловлена рядом факторов, носящих как объективный, так и субъективный характер.

К объективным факторам относятся природно-геологические характеристики участков недр. Так, даже при наличии достаточных стимулов рост добычи ограничен величиной запасов углеводородного сырья в недрах. Вместе с тем для поддержания нефтегазовых доходов в среднесрочной перспективе необходимо учитывать фактор падающей добычи нефти из традиционных месторождений, соответственно встает задача разработки более

дорогостоящих трудноизвлекаемых запасов, а, следовательно, повышается роль налогового регулирования в отношении вновь вводимых участков недр.

К объективным факторам также относятся макроэкономические параметры, в первую очередь цены на углеводородное сырье на мировом рынке, валютные курсы, международные и внутренние тарифы на транспортировку нефти, нефтепродуктов и природного газа. Эти факторы могут усилить, либо ослабить принимаемые меры налогового регулирования.

К субъективным факторам относятся правовые и институциональные условия пользования недрами. Право пользования недрами не является предметом оборота, что ограничивает доступ широкого круга инвесторов и операторов к деятельности по разведке и разработке участков недр. Вследствие этого стимулирующие меры могут не приводить к планируемому результату из-за отсутствия соответствующей институциональной среды. Например, целый ряд инвесторов, заинтересованных в разработке месторождений континентального шельфа Российской Федерации, не имеют возможности получения прав пользования недрами в силу законодательных ограничений.

К субъективным факторам также относится сокращение добычи нефти в России в рамках ОПЕК+, которое вынуждает компании снижать добычу независимо от экономических стимулов.

Таким образом в процесс налогового регулирования вторгаются внерыночные механизмы, обусловленные сокращением добычи нефти на уровне страны в рамках ОПЕК+ и особенностями российской системы лицензирования пользования недрами. Возникает противоречие с положениями налогового законодательства, обязывающими налогоплательщиков выполнять условия в части достижения установленных законодательством уровней добычи углеводородного сырья, что снижает эффект от применения стимулирующих мер налогового регулирования. Вместе с тем наличие таких факторов и механизмов следует учитывать, чтобы обеспечить результативность принимаемых мер налогового регулирования.

Исходя из анализа особенностей налогового регулирования нефтегазового сектора экономики по выделенным уровням и объектам налогового регулирования можно сформулировать следующие задачи по воздействию налогового регулирования:

1) на уровне участка недр и организации - недропользователя:

- определение оптимальных налоговых условий добычи нефти и газа, включая определение налоговых режимов, налоговых баз и ставок налогов и платежей;

- создание финансовых условий для инвестиций в разработку нефтегазовых месторождений, в том числе новых участков недр, содержащих трудноизвлекаемые запасы углеводородного сырья;

- справедливое распределение дохода от разработки участка недр (месторождения), создающее для недропользователя мотивацию к наиболее эффективной эксплуатации ресурса;

2) на уровне нефтегазовой отрасли и экономики в целом:

- обеспечение налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации;

- стимулирование либо сдерживание добычи углеводородного сырья в целом либо по отдельным группам участков недр в целях регулирования рынка углеводородов;

- мониторинг и оценка эффективности установленных налоговых льгот и иных преференций.

Учитывая, что основную часть налоговой нагрузки в нефтегазовом секторе составляют нефтегазовые налоги, объектом которых являются полезные ископаемые, добытые на участке недр, можно сделать вывод о том, что налоговое регулирование на уровне участка недр является наиболее значимым для решения указанных выше задач. Исходя из этого основными инструментами налогового регулирования нефтегазового сектора являются нефтегазовые налоги, их основные элементы, условия исчисления и уплаты, учитывающие специфику добычи на участке недр.

Поскольку участки недр неоднородны по своим природно-геологическим свойствам углеводородов, величине запасов углеводородного сырья, продуктивности скважин, расположению по отношению к транспортной инфраструктуре, налоговые меры общего (универсального) характера в данном случае не результативны.

Для оптимизации налоговых условий необходимы механизмы, позволяющие адресно воздействовать на отдельные участки недр и залежи углеводородного сырья, обеспечивая максимально эффективное освоение минерально-сырьевой базы и выравнивание экономических условий для компаний – недропользователей. Учитывая влияние объективных факторов на задачи, стоящие перед нефтегазовым сектором, при разработке таких механизмов следует исходить из теоретических основ установления и взимания нефтегазовых налогов и платежей.

Таким образом, проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы:

1) на основании предложенной систематизации уровней и объектов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики показано, что воздействие мер налогового регулирования осуществляется на различных уровнях – от налогообложения добычи на участках недр до влияния на макроэкономические индикаторы развития страны;

2) достижение главной цели налогового регулирования нефтегазовой отрасли - максимизации налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы страны при соблюдении интересов недропользователя – обеспечивается в рамках воздействия на уровне участков недр (месторождений), которое является основой проявления дальнейших эффектов, возникающих как вследствие суммирования результатов воздействия на участки недр, так и вследствие поведенческих эффектов недропользователей.

1.2 Развитие теории горной ренты в целях обоснования элементов нефтегазовых налогов и платежей

Экономической основой нефтегазовых налогов является горная рента – доход, получаемый собственником нефтегазовых ресурсов, которые добывают компании – пользователи недр. В нефтегазовой отрасли всех добывающих стран помимо общеприменимых подоходных налогов установлены специальные нефтегазовые налоги или платежи [39]. Налоговые ставки и иные условия налогообложения вытекают из теории горной ренты и неразрывно связаны с формированием абсолютной ренты, дифференциальной ренты I и дифференциальной ренты II.

Рентный подход подразумевает осуществление налогового регулирования на основе анализа сущности суммарного дохода от разработки месторождения (экономической ренты) и его составляющих - предпринимательского дохода, горной ренты, отдельных видов горной ренты, с учетом факторов, влияющих на каждый вид горной ренты. Учитывая, что факторы, влияющие на величину горной ренты, могут носить как объективный (геологический, географический), так и субъективный (правовой, институциональный) характер, важно изучить их воздействие на каждый вид ренты и на этой основе определить инструменты налогового регулирования.

Понимание сущности и происхождения каждой части горной ренты позволяет применять инструменты налогового регулирования, направленные на справедливое распределение дохода от разработки месторождений, мотивацию пользователя недр, наполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, достижению иных целей, поставленных в рамках налоговой политики страны. В конечном счете применение рентного подхода способствует повышению эффективности налогового регулирования на уровне каждого конкретного участка недр.

Фундаментальным вопросам теории ренты посвящены работы классиков экономической теории: Д. Рикардо [51], А. Смита [52], А. Маршалла

[46], К. Маркса [45], А. Хотеллинга [115] и другие [29; 31; 43; 48; 54; 55; 56; 87; 92; 111; 112; 118].

Теоретическим вопросам горной ренты посвящены работы российских экономистов, среди которых особо выделяются работы Т.А. Блошенко [57], Н.А. Волынской, М.Х. Газеева [70], С.С. Ежова [34], С.А. Кимельмана [84], А.А. Конопляника [90], В.А. Крюкова [41], Ю.Ф. Матвеева, [47], В.Г. Панскова [105], М.А. Субботина [47], Л.Г. Хазанова [114], М.М. Юмаева [63] и других исследователей [28]. В работах отмечалась обусловленность дифференциации нефтегазовых налогов горной рентой, что не вызывает сомнений. Вместе с тем вопрос о том, в каких пропорциях и с помощью каких финансовых механизмов должен в идеале распределяться суммарный доход от эксплуатации месторождений с учетом различных видов дифференциальной ренты, остаётся дискуссионным.

Детальный анализ истории развития теории горной ренты приведен в работе Л.Г. Хазанова [114], в которой отмечается, что всеми исследователями признается определение горной ренты как «дополнительного дохода сверх цены производства, то есть издержек и нормальной прибыли, обусловленный ограниченностью и невозпроизводимостью природных ресурсов, являющихся товарной продукцией» [114, с. 341].

По вопросам же сущности горной ренты и методов ее определения существуют различные подходы [116]. Так, имеют место две концепции горной ренты – классическая и так называемая «сверхприбыльная», в рамках которой «рента рассматривается как часть прибыли» [62, с.141]. Придерживаясь классической концепции теории горной ренты, в рамках которой предпринимательский доход и горная рента имеют различную экономическую природу, важным представляется констатировать, что в их основе лежат различные активы – соответственно инвестиции и собственность на природные ресурсы. Доход от эксплуатации месторождения получает недропользователь как субъект хозяйственной деятельности. Государство же, как собственник недр, получает горную ренту, которую в форме налогов или платежей ему

выплачивает недропользователь. Таким образом суммарный доход (экономическая рента) распределяется на предпринимательский доход (тот доход, который остался у недропользователя после уплаты ренты) и горную ренту.

Существуют различные подходы к определению горной ренты. М.А. Комаров и Ю.П. Белов предложили модель «раздела горной ренты на долю государства и долю инвестора» [87, с. 76-82]. Вместе с тем корректно предположить, что разделу подлежит вся экономическая рента, что именно она распределяется на горную ренту и предпринимательский доход. Сама же горная рента в полном объеме поступает собственнику недр – государству.

Обоснованным представляется подход, изложенный С.А. Кимельманом и С.А. Андрюшиным [84]. В соответствии с этим подходом горная рента рассчитывается «на основе издержек добычи полезных ископаемых на замыкающих (худших) месторождениях» [84, с. 18-19]. Однако по мнению Л.Г. Хазанова «данный подход не работает в современных условиях, поскольку все эксплуатируемые месторождения того или иного вида полезного ископаемого находятся на различных стадиях разработки, следовательно, оценки горной ренты должны ежегодно пересчитываться» [114, с. 341].

Действительно, величина горной ренты не должна и не может быть постоянной. Она изменяется не только из-за различий в стадиях разработки месторождений, но и вследствие макроэкономических условий. Поэтому в целях ее определения должны применяться механизмы, адаптирующие величину ренты к изменяющимся макроэкономическим и актуальным геолого-техническим условиям. Иными словами, величина горной ренты – это не постоянная ставка налога или платежа, а результат вычисления по алгоритмам с «плавающими» исходными параметрами применительно к каждому участку недр. Так, В.А. Крюков отмечает, что «общая доля экономической ренты, получаемая государством, весьма динамична и зависит от изменения цен на углеводороды, структуры специальных платежей и налогов, особенностей институционального устройства» [91, с. 37]. Это важный вывод, который

подчеркивает необходимость разработки алгоритмов и технологий, позволяющих осуществлять мониторинг и оценку горной ренты в нефтегазовом секторе экономики.

Имеют место расхождения и в определениях отдельных видов горной ренты. Так, Л.Г. Хазанов рассматривает абсолютную горную ренту как «минимальный доход, определяемый как разность между объемами продаж продукции горнодобывающих предприятий и затратами на добычу и первичную переработку полезных ископаемых» [114, с. 341]. Вместе с тем это определение скорее применимо к понятию «экономической ренты», в то время как абсолютная рента – это минимальный доход собственника недр на худших участках.

В указанной работе дифференциальная горная рента трактуется как «величина дохода, превышающего значение абсолютной ренты. Иными словами, дифференциальная горная рента представляет собою дополнительный, незаработанный доход от эксплуатации запасов полезных ископаемых» [114, с. 342]. С этим определением также нельзя в полной мере согласиться. Дифференциальная рента – это часть горной ренты (а не всего «дохода»), которая превышает абсолютную ренту. Так, М.М. Юмаев представляет дифференциальную горную ренту как «часть горной ренты, исчисляемую как разница между доходом от продажи полезного ископаемого и его индивидуальными затратами, предпринимательской прибылью и абсолютной горной рентой» [63, с. 18].

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

В последние годы вопросам теории горной ренты посвящены в основном исследования в области твердых полезных ископаемых [57; 63]. Большинство исследований, относящихся к горной ренте в нефтегазовой отрасли

промышленности, были выполнены в период 2000-2010 гг., когда после установления унифицированного налога на добычу полезных ископаемых наиболее актуальным вопросом было обоснование дифференциации налоговых условий в нефтедобыче.

В этом плане заслуживает внимания вывод, приведенный в монографии Ю.Ф. Матвеева и М.А. Субботина «Рентный подход в недропользовании» [47]: «Важной особенностью природных объектов, раскрываемых в процессе геологоразведочного производства, является устойчивое различие природной продуктивности месторождений, среди которых не встречается абсолютно тождественных (одинаковых)». Однако вне поля зрения ученых осталась специфика образования дифференциальной ренты при добыче из ТРИЗ, для разработки которых отсутствуют технологии. Для развития и обоснования направлений, объектов и инструментов налогового регулирования нефтегазового сектора экономики важно учитывать и актуальные условия глобальной трансформации энергорынка, и структурные изменения сырьевой базы углеводородного сырья.

Эти вопросы возникли относительно недавно, в связи с чем необходимо найти их место в положениях теории горной ренты. Возникла и необходимость актуализации понятийного аппарата.

Исходя из проведенного сравнительного анализа позиций различных исследователей в сфере горной ренты, предлагаются следующие определения видов горной ренты, имеющие значение для последующего исследования, а также конкретизирующие понятийный аппарат применительно к нефтегазовым ресурсам.

Абсолютная рента – доход собственника недр от предоставления в пользование участков недр, содержащих углеводороды, независимо от их продуктивности. Собственниками нефтегазовых ресурсов в мировой практике являются как государства, так и частные организации или физические лица.

Дифференциальная рента I – дополнительный доход собственника недр за счет более высокой продуктивности залежей по сравнению с «худшими» из вовлеченных участков недр.

Дифференциальная рента II – дополнительный доход на инвестиции в увеличение продуктивности месторождений (так называемые методы увеличения нефтеотдачи – МУН), либо в технологии добычи трудноизвлекаемых запасов нефти.

Под лучшими участками понимаются участки недр, характеризующиеся в силу природных условий освоения наиболее высокой эффективностью. Это залежи, расположенные в районах с развитой инфраструктурой, на относительно небольших глубинах, разрабатываемые с помощью известных и отработанных технологий, имеющие высокие дебиты скважин и содержащие крупные запасы углеводородного сырья.

Под худшими участками понимаются участки недр, характеризующиеся в силу природных условий освоения наименьшей величиной эффективности. Это залежи, расположенные в районах с неразвитой инфраструктурой, в удаленных районах, на больших глубинах, имеющие низкие дебиты скважин, залежи с падающей добычей, мелкие месторождения.

Отнесение участка недр к лучшим, средним или худшим участкам в настоящем исследовании определяется как рентный статус участка недр. Рентный статус участка недр не является абсолютным и постоянным, он формируется в рамках определенных структурных элементов минерально-сырьевой базы углеводородов и изменяется по мере развития технологий добычи и изменения макроэкономических и институциональных условий нефтегазового рынка.

Поскольку дифференциальная горная рента – это категория, отражающая разницу в экономической эффективности разработки лучших и худших участков недр, в целях налогового регулирования эти понятия необходимо анализировать и актуализировать с учетом специфики современного этапа экономического развития. Научно-технический прогресс сглаживает различия в геологических

условиях освоения запасов углеводородного сырья, а развитие транспортной инфраструктуры выравнивает экономические условия добычи в различных регионах, ранее считавшихся худшими. В связи с этим при анализе величины дифференциальной ренты следует выяснить, есть ли еще разница между этими участками недр и насколько она значима, и на этой основе определить, какие участки являются лучшими и худшими. Только на основании этого анализа можно делать выводы о целесообразности актуализации действующей системы налогообложения.

Определение рентного статуса (также упоминаемое в данном исследовании как «диагностика» участка недр) включает три элемента:

1) сбор данных о совокупности рентообразующих признаков участка недр, предопределяющих его относительную ценность в условиях географического рынка, и, соответственно, величину горной ренты и ее отдельных видов;

2) определение объективно-обусловленного уровня издержек добычи и доходности участка недр с учетом величины запасов углеводородного сырья, влияния природных факторов, текущего макроэкономического окружения без учета рентных налогов [20; 25];

3) определение по совокупности природных и экономических факторов видов горной ренты, которые генерируются или потенциально могут генерироваться на участке недр.

Методы оценки затрат на основе анализа геолого-экономических условий разработки нефтяных месторождений хорошо изучены и используются и в российской, и в зарубежной практике применительно к отдельным участкам недр. Однако в России отсутствует информационная система, позволяющая одновременно выполнять такие оценки для всей совокупности участков недр, находящихся в эксплуатации. Именно этот факт, как указывалось в работах российских экономистов [114], и стал причиной отказа от использования рентного подхода в практике налогового регулирования нефтегазового сектора. Одной из задач данной работы – показать, что развитие цифровых технологий

создало условия эффективно и в полной мере применять рентный подход при налоговом регулировании нефтегазового сектора.

Исходя из исследования теории горной ренты, в том числе формирования абсолютной ренты, дифференциальной ренты I и II, для обоснования налоговых инструментов, применяемых к тем или иным участкам недр, предлагается алгоритм формирования видов горной ренты применительно к различным группам участков недр - рисунок 3.

Алгоритм содержит условия налогообложения, направленные на реализацию рентного подхода в российской налоговой системе. При эксплуатации лучших участков базовые налоговые ставки нефтегазовых налогов включают абсолютную ренту и дифференциальную ренту I. При эксплуатации средних участков недр, характеризующихся более высокими издержками добычи в силу природных условий (географическое положение, вечная мерзлота), абсолютная горная рента взимается на тех же условиях, что и на лучших участках. Однако для таких участков в целях обеспечения возможностей их вовлечения в хозяйственный оборот устанавливают более низкие налоговые ставки, позволяющие уменьшить взимаемую собственником дифференциальную ренту I.

При осуществлении инвестиций в увеличение продуктивности месторождений имеет место сочетание абсолютной ренты и дифференциальной ренты II, то есть собственник получает абсолютную ренту за использование месторождения, а инвестор – доход на дополнительно вложенный капитал в технологии увеличения нефтеотдачи. Как правило, на практике в этих целях устанавливаются пониженные ставки нефтегазовых налогов, применяемые при необходимости совершенствования технологии добычи. Таким образом, доход инвестора обеспечивается за счет уменьшения выплачиваемой абсолютной ренты на величину дохода на инвестиции в технологии.

Вместе с тем с точки зрения формирования дифференциальной ренты II важно выделить две ее основные разновидности.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 - Особенности формирования горной ренты на различных участках недр

Первая – это доход предпринимателя, возникающий за счет применения методов увеличения нефтеотдачи пласта на уже разрабатываемых месторождениях. Это классическая форма дифференциальной ренты II, возникающей за счет увеличения продуктивности месторождения вследствие вложения дополнительного капитала.

Вторая – это доход на инвестиции в создание принципиально новых технологий, без которых ресурсы технически не могут быть извлечены. Такие технологии являются объектами интеллектуальной собственности (далее – ОИС), нематериальными активами, создаваемыми в целях разработки трудноизвлекаемых запасов.

В настоящее время все большую роль в формировании нефтегазовых доходов играют запасы углеводородов, требующие инвестиций в новые технологии, в рамках которых стоимость технологии многократно превышает стоимость самого ресурса. Например, если средняя себестоимость добычи нефти по ПАО «Роснефть» составляет менее 3 долл./баррель [146], то для добычи нефти из ачимовских залежей в ЯНАО, характеризующихся низкой проницаемостью продуктивных пластов, требуется, по произведенным авторским расчетам, 15 долл./баррель.

Высокорисковые инвестиции в создание новых технологий, их тестирование, осуществляются в рамках самостоятельного вида недропользования – так называемых технологических полигонов. Данный вид недропользования, введенный в соответствии с Законом Российской Федерации «О недрах» (ст. 6, п. 6.) в 2019 г., предусматривает предоставление недр в пользование «одновременно для разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых и для разведки и добычи таких полезных ископаемых» [12; 13]. Таким образом, на законодательном уровне установлен новый вид недропользования, отражающий современный этап развития минерально-сырьевой базы углеводородов, на котором труднодоступные природные ресурсы не только эксплуатируются, но и

доводятся до состояния, пригодного для разработки и добычи полезных ископаемых.

Технологии разработки трудноизвлекаемых запасов являются столь же ценным активом, как и сам ресурс. Помимо вложенных средств для их разработки нужен талант изобретателя, высокий уровень креативности. В этом плане компания, которая добывает из фонтанирующей скважины по своей экономической сущности отличается от компании, которая разработала на свой риск уникальную технологию разработки, являющуюся объектом интеллектуальной собственности. Последняя по-существу становится со-создателем нового природного ресурса из залежей, которые в первоначальном виде не являются эффективным активом.

В связи с этим представляется корректным выделить в отдельную категорию (вид дифференциальной ренты II) горно-технологическую ренту – доход на инвестиции в создание новых объектов интеллектуальной собственности в области добычи углеводородного сырья из трудноизвлекаемых запасов. Этот вид ренты сочетает доход от инвестиций в увеличение продуктивности пласта (классическая дифференциальная рента II) и доход от применения ОИС, разработанного для отдельных залежей углеводородного сырья. В этом случае ОИС и месторождение (залежь) становятся единым целым, так как ни залежи не могут разрабатываться без ОИС, ни ОИС не может быть применен к иным объектам недропользования.

Пониженные ставки, устанавливаемые при необходимости создания новых технологий добычи, без которых ресурсы не могут быть извлечены, не являются налоговыми льготами, а отражают объективно обусловленный уровень горной ренты и соответствующее ему распределение дохода между собственником ресурса и собственником технологии. Таким образом, кроме признанных видов дифференциальной горной ренты на современном этапе можно говорить о новом ее подвиде, формирующемся при освоении трудноизвлекаемых запасов.

Для иллюстрации соответствия отдельных частей ставки НДСПИ видам горной ренты – абсолютной ренте, дифференциальной ренте I и дифференциальной ренте II – выполнен расчет, результаты которого приведены в таблице 6. Базовая ставка НДСПИ рассчитана по состоянию на 01.01.2024 при цене нефти Юралс 63,55 долл./барр. и курсе рубля 90,7659 руб./долл. США.

При выполнении расчета было принято допущение, что величина абсолютной ренты равна ставке НДСПИ, установленной для участков недр, к которым применяется коэффициент $K_{кан}$, равный нулю. Это максимальное снижение ставки НДСПИ, применяемое для участков недр на суше исходя из их географического положения. Таким образом, величина абсолютной ренты для участков на суше составила 18096,0805 руб./т. Дифференциальная рента I определена как разность между базовой ставкой, отражающей суммарную величину горной ренты, и абсолютной рентой, что составило 9438,0442 руб./т на лучших участках и 0 руб. – на худших участках.

В составе пониженных ставок рентных налогов, устанавливаемых для худших участков недр, может возникать как дифференциальная рента I (если низкая эффективность ресурсов является, например, результатом удаленного или неблагоприятного географического положения), так и дифференциальная рента II, если речь идет о ТРИЗ. Ее размер определяется разностью между базовой ставкой НДСПИ и значением ставки НДСПИ с применением коэффициента $K_{ц}$, равного нулю. В приведенном примере эта разность составит 6078,1680 руб./т, что представляет собой доход организации – пользователя недр, инвестирующей средства в увеличение продуктивности скважин. Причем этот доход формируется за счет уменьшения величины абсолютной ренты, получаемой собственником недр, которая в представленном случае составит 5939,7445 руб./т.

Приведенные расчеты позволяют наглядно продемонстрировать проецирование рентного подхода на налоговую систему страны и количественно оценить величину каждого вида горной ренты в составе ставки НДСПИ на нефть.

Таблица 6 - Выделение частей ставки НДС на нефть, соответствующих видам горной ренты

Виды ставок НДС на нефть по состоянию на 01.01.2024	Положения НК РФ	Пример налоговых условий	Значение ставки НДС	Часть ставки, приходящаяся на абсолютную ренту	Часть ставки, приходящаяся на дифференциальную ренту 1	Часть ставки, приходящаяся на дифференциальную ренту 2
Базовые налоговые ставки, установленные для лучших участков недр	Ст. 342, п. 2	Ставка НДС на нефть	27534,1247	18096,0805	9438,0442	0
Ставки НДС, установленная для средних участков недр	Ст. 342.2, п. 1	Коэффициент $K_d = 0,4$	21818,9027	18096,0805	3722,8222	0
	Ст. 342.2, п. 1	Коэффициент $K_d = 0,2$	19957,4916	18096,0805	1861,4111	0
Ставка НДС, установленная для худших участков недр	Ст. 342.5, п. 4	Коэффициент $K_{кан}=0$	18096,0805	18096,0805	0	0
Ставка НДС, установленная для ТРИЗ	Ст. 342, п. 3	Коэффициент $K_{ц} = 0$	12017,9125	5939,7445	0	6078,1680

Источник: составлено автором.

Из данных расчетов следует, что современная российская налоговая система в целом соответствует основным принципам рентного подхода, направленного на выравнивание экономических условий деятельности нефтегазовых компаний. Полученные теоретические выводы о видах и составных частях горной ренты позволяют подойти к определению суммарной величины горной ренты, практическим воплощением которой должна стать суммарная величина нефтегазовых налогов.

Суммарный доход от добычи нефтегазовых ресурсов, также называемый «экономической рентой», как отмечалось, состоит из двух частей – доход предпринимателя и доход собственника ресурсов. При этом способ определения величины горной ренты является краеугольным камнем нефтегазового налогообложения, так как именно от его решения зависит, какую часть доходов должно получать государство, а какую организация – недропользователь.

Предлагаемый алгоритм определения величины (или ставки) горной ренты в нефтегазовом секторе экономики схематично представлен на рисунке 4.

Первым этапом в рамках предлагаемого алгоритма является установление базовой величины горной ренты с выделением экономической ренты и горной ренты для отдельного участка недр. Известно [27; 30 и другие], что суммарный доход от эксплуатации месторождений (экономическая рента, далее - ER) определяется как величина дисконтированного чистого денежного дохода от разработки месторождения (или участка недр), рассчитываемый по формуле (1)

$$ER = \sum_{t=1}^T (PR \times V - C) / (1 + d)^{t-1}, \quad (1)$$

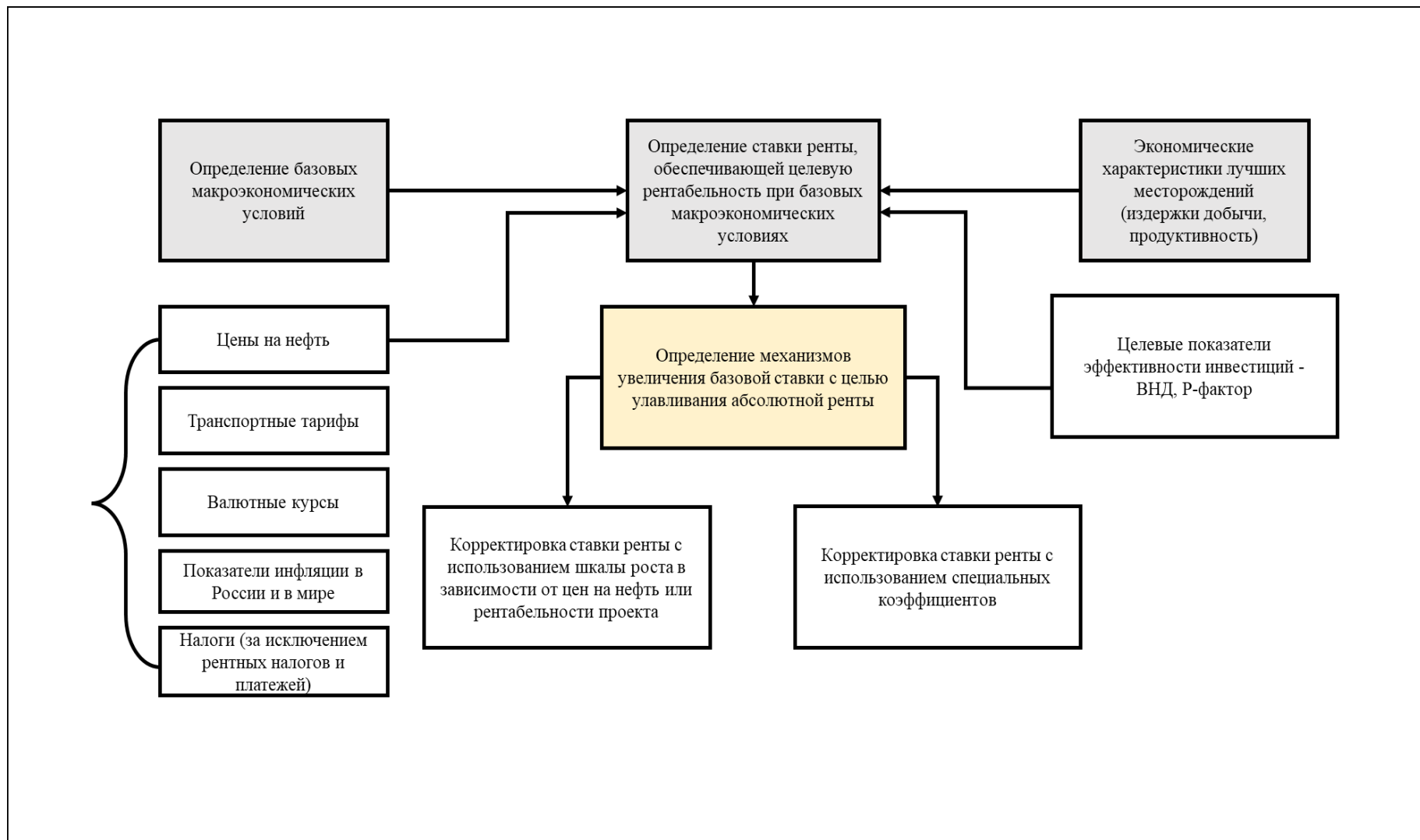
где PR – цена нефти (руб./т);

V – добыча нефти (млн т);

C – капитальные и операционные затраты на добычу без учета рентных налогов, млн руб.;

d – ставка дисконта;

t – номер года.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 - Авторский алгоритм определения базовой ставки горной ренты

Минимальный размер предпринимательского дохода коррелируется с величиной, равной вложенным в разработку участка недр инвестициям и доходу на них, рассчитанному исходя из целевой внутренней нормы доходности, применяемой организацией – инвестором. Соответственно, минимальный размер предпринимательского дохода равен капиталовложениям в разработку участка недр, дисконтированным с учетом целевой ставки доходности, принимаемой организацией. Таким образом, экономическая рента, рассчитанная с учетом целевой ставки дисконта, отражает максимальную, при заданных макроэкономических условиях, величину горной ренты, которая, в свою очередь, является объективно обусловленной величиной суммарных нефтегазовых налогов с каждого отдельно взятого участка недр.

Вторым этапом является определение величины горной ренты в изменяющихся макроэкономических, геолого-технических и институциональных условиях. В процессе реализации проекта разработки месторождения величина горной ренты постоянно изменяется в зависимости от различных факторов. При этом ключевым индикатором увеличения горной ренты является рост доходов от реализации проекта, так как он является следствием как повышения цен на продукцию, так и увеличения продуктивности месторождения. Для целей корректировки базовой ставки нефтегазового налога (НДПИ либо НДД) предлагается использовать показатели, отражающие фактически достигнутую доходность инвестиций в проект разработки участка недр. По мере роста доходности инвестиций ставка налога увеличивается, что позволит государству получать дополнительную ренту при благоприятной рыночной конъюнктуре.

С учетом перечисленных инструментов доля изъятий в форме нефтегазовых налогов (в настоящее время - НДПИ и НДД), соответствующая величине горной ренты, представляется, может быть описана формулой (2)

$$R_p = R_b + (P - 1) \times Kgr, \quad (2)$$

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

P – фактическая доходность инвестиций в разработку месторождения (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;

R_6 – суммарная ставка нефтегазовых налогов при базовых технико-экономических и макроэкономических параметрах, в процентах.

Коэффициент K_{gr} определяется для отдельных участков недр либо групп участков недр на основе финансовой модели проектов их разработки. Данный коэффициент рассчитывается таким образом, чтобы обеспечить получение максимально допустимого по экономическим соображениям дохода государством, сохраняя инвестиционную привлекательность проекта.

Исходя из международного опыта наиболее часто для целей улавливания государством дополнительной части горной ренты используются показатели внутренней нормы доходности (далее - ВНД), либо индекс доходности инвестиций (далее - ИД) – «отношение суммы элементов денежного потока от операционной деятельности к абсолютной величине суммы элементов денежного потока от инвестиционной деятельности, равное увеличенному на единицу отношению ЧД к накопленному объему инвестиций» [25]. Представляется приемлемым показатель ИД, поскольку он легче администрируется и является более универсальным. Показатель ВНД рассчитывается применительно к инвестиционным проектам, однако для разрабатываемых месторождений его применение не всегда корректно.

Не раскрытым в научной литературе остается вопрос о соотношении абсолютной и дифференциальной горной ренты в величине прироста суммарной горной ренты в процессе реализации нефтегазодобывающих проектов, поскольку величина горной ренты не является постоянной. В связи с этим

следует предположение, что если прирост рентабельности вызван улучшением макроэкономических условий, это означает увеличение абсолютной ренты, то есть общего уровня рентных изъятий со всех участков недр. Если же прирост рентабельности вызван инвестициями в технологии разработки ресурса, то происходит увеличение дифференциальной ренты. Такой подход имеет важное значение для построения налоговой системы: в первом случае (прирост абсолютной ренты) должен происходить рост государственных изъятий, во втором случае (прирост дифференциальной ренты) – должно происходить распределение дополнительного дохода между государством и организацией – недропользователем. Из этого логически вытекает ответ на вопрос о том, следует ли отменять понижающие коэффициенты для отдельных категорий участков недр при повышении цен на нефть или выходе на высокую рентабельность проекта. Исходя из теории горной ренты, если возрастает абсолютная рента, сумма нефтегазовых налогов должна увеличиваться, если же возрастает дифференциальная рента Π – сумма нефтегазовых налогов не должна увеличиваться, так как это результат деятельности организации – недропользователя. Однако этот принцип соблюдается далеко не во всех налоговых режимах. Например, налог на чистый доход предусматривает распределение дополнительных доходов между государством и компанией независимо от источника этого дохода.

На практике более распространены ставки нефтегазовых налогов, определяемые с учетом фиксированных пороговых значений (триггеров), после превышения которых происходит увеличения налоговой ставки. Однако опыт применения таких значений, в том числе при выполнении соглашений о разделе продукции (далее - СРП), показал, что установление триггеров стимулирует недропользователя к увеличению затрат, чтобы не превышать допороговый уровень рентабельности. Поэтому целесообразно использовать ставки нефтегазовых налогов, рассчитываемые по предложенной в исследовании формуле (2).

При условии реализации предлагаемого алгоритма максимизация налоговых доходов государства достигается за счет:

- оптимизации прямого и косвенного воздействия на налоговую базу, а именно учета целевой нормы доходности недропользователя при определении базовой ставки горной ренты;

- обеспечения максимальной величины налогов в пределах диапазона допустимых фискальных изъятий за счет механизма учета изменения макроэкономических условий в виде формулы, на основании которой корректируется налоговая ставка.

Существует проблема администрирования налогов, ставки которых зависят от тех или иных показателей эффективности проектов разработки участков недр. При наличии твердой базовой ставки налога введение предложенной формулы для определения роста ставки – это в первую очередь страховка государства от выпадающих доходов при наличии высокой прибыли у компании. Поэтому в данном случае риск выпадающих доходов отсутствует. Администрирование же таких показателей, как, например, доходность инвестиций, не представляет сложностей в современных условиях.

Основные результаты выполненного в параграфе 1.2 исследования заключаются в следующем:

- 1) проведенный анализ позволил обосновать необходимость развития положений теории горной ренты применительно к современному этапу развития нефтегазового сектора экономики и сформулировать положения, 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. К таким положениям относятся предложенная систематизация видов горной ренты применительно к нефтегазовым ресурсам и установление связи между особенностями генерирования видов горной ренты и инструментами налогового регулирования;

2) с учетом выявленных особенностей формирования горной ренты на современном этапе, заключающихся 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;

3) предложены актуализированные определения категорий теории горной ренты - рентного подхода, лучших и худших участков недр, рентного статуса участков недр, конкретизирующие понятийный аппарат применительно к нефтегазовым ресурсам;

4) в целях определения величины горной ренты предложен разработанный алгоритм, основанный на следующих принципах:

- объективно обусловленной величиной нефтегазовых налогов является величина горной ренты; иными словами величина налоговых изъятий должна соответствовать величине горной ренты для каждого отдельно взятого участка недр;

- в процессе количественного определения величины горной ренты выделяются два этапа: первый – определение базового уровня горной ренты, второй – определение горной ренты при изменении макроэкономических, геолого-технических и институциональных факторов, влияющих на ее уровень;

- базовая величина горной ренты определяется как разность между экономической рентой и доходом организации – недропользователя, исчисленного с учетом целевой ставки дисконта;

- при увеличении рентабельности проекта разработки месторождения вследствие макроэкономических условий происходит увеличение абсолютной ренты, а при увеличении продуктивности вследствие новых технологий – увеличение дифференциальной ренты II.

1.3 Концептуальные подходы к определению результативности налогового регулирования нефтегазовой отрасли с учетом рентного подхода

Исходя из теоретической основы системы нефтегазового налогообложения условием его эффективного развития является соответствие инструментов налогового регулирования величине и видам горной ренты. Достижение этого соответствия исключает избыточность или недостаточность установленных стимулов по каждому участку недр.

Избыточность налоговых льгот, преференций (установление более низких ставок, чем величина ренты) приводит к недополучению доходов бюджетной системы, а, следовательно, не способствует бюджетной устойчивости страны. Недостаточность налоговых стимулов приводит к тому, что многие запасы углеводородного сырья становятся экономически неэффективными и не вовлекаются в разработку. Вследствие этого сокращается налоговая база нефтегазовых налогов, что приводит не только к недополучению доходов бюджетной системы, но и к снижению деловой активности с соответствующими негативными мультипликационными эффектами.

Для обеспечения развития налоговой системы в целом необходимо обеспечить оптимальный налоговый режим каждого участка недр, что подразумевает: 1) корректную оценку горной ренты и ее видов; 2) правильность «диагностирования» рентного статуса участка недр. Эти два направления исследования являются ключевыми для обеспечения баланса бюджетной устойчивости и оптимальной разработки запасов углеводородов.

При оценке результативности мер, направленных на стимулирование отдельных видов деятельности, применяется концепция налоговых расходов бюджета [44; 173]. Концепция основана на предположении, что предоставление налоговых льгот равносильно снижению государственных доходов бюджета, которые могли бы быть направлены на те же цели путем прямого финансирования. Соответственно, и эффективность предоставляемых налоговых

льгот оценивается в рамках данной концепции как эффективность налоговых расходов.

Следует отметить, что в международной практике концепция налоговых расходов применяется, как правило, к подоходным налогам [171]. Данная концепция в Российской Федерации применяется и к рентным налогам. Имеет смысл рассмотреть, как соотносится данная концепция с теорией горной ренты. Для этого прежде всего необходимо проанализировать понятие налоговых льгот применительно к нефтегазовым налогам, исходя из положений п. 1 ст. 56 НК РФ [3].

В литературе распространено мнение, что «налоговыми льготами является любое снижение налоговых ставок или сужение налоговой базы, уменьшающие налоговые обязательства экономических агентов» [44]. Более развернутое определение налоговых льгот, предусматривающее определенные критерии для отнесения налоговой нормы к льготам, приводится в работе В.Г. Панскова [103]. В качестве одного из таких критериев предлагается использовать эффективность налоговых льгот. Основные подходы к оценке эффективности налоговых льгот рассматриваются и в работе О.В. Мандрощенко [97]. Все это свидетельствует о важности и глубокой проработанности вопросов, связанных с налоговыми льготами.

Вместе с тем в условиях внешних вызовов многие положения законодательства требуют принятия антисанкционных налоговых решений, не соответствующих нормам законодательства, принятого в нормальных условиях хозяйственной деятельности. Так, Л.И. Гончаренко делает вывод о том, что несмотря на положения п. 4 ст. 3 НК РФ [3] «применение внешних санкций к отдельным налогоплательщикам ставит их в неравное положение с другими лицами. Поэтому для компенсации санкционных ограничений представляется оправданным применение мер налоговой политики, имеющих индивидуальный характер, при условии их закрепления в налоговом законодательстве» [73]. Таким образом можно заключить, что понятие «налоговых льгот» концептуально изменяется в условиях новых экономико-правовых реалий.

На официальном сайте Министерства финансов опубликован Перечень налоговых расходов (далее – Перечень), в соответствии с которым основными видами налоговых льгот для нефтегазового сектора являются:

- установленные статьями 343.1 -343.6 вычеты из НДС;
- пониженные ставки НДС в зависимости от показателей выработки и местоположения;
- особый режим налогообложения новых морских месторождений (далее – НММ), в том числе: пониженная ставка НДС, ускоренная амортизация, налоговые вычеты на работы по геологическому изучению новых морских месторождений;
- налоговые вычеты из налоговой базы по налогу на прибыль [144].

В целях критического анализа концепции налоговых расходов представляется важным рассмотрение следующих вопросов:

- 1) является ли применение понижающих коэффициентов льготами;
- 2) являются ли понижающие коэффициенты индивидуальными льготами, если они применимы к отдельным участкам недр;
- 3) как устанавливается базовый уровень, используемый для определения налоговых расходов, на основе которого и путем сравнения с которым можно исчислить величину налоговых расходов.

В соответствии с налоговым законодательством основным признаком налоговой льготы является предоставление налогоплательщику преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками. Между тем, пониженные ставки нефтегазовых налогов, установленные для худших участков, не предоставляют преференции в рамках отдельного нефтегазового проекта, а создают фискальные условия, адекватные горно-геологическим и географическим условиям реализации этого проекта. Различия в величине и механизмах взимания рентных налогов и платежей отражают объективно существующий разрыв в величине дифференциальной горной ренты. Следовательно, корректен вывод о том, что указанные различия не только не являются льготами, но напротив, способствуют

выравниванию условий хозяйственной деятельности недропользователей в тех или иных природных условиях.

Так, известно, что разработка морских месторождений является не только более дорогостоящей, но и сопровождается высокими технологическими рисками [36]. При равновеликой рыночной цене на нефть и одинаковых налоговых условиях добыча нефти на шельфе становится существенно менее рентабельной. Важное значение при определении величины горной ренты имеет также качество нефти. Например, эксплуатация месторождений сверхвязкой нефти характеризуется высокими издержками, связанными с необходимостью применения специальных методов добычи. Поскольку некоторые участки недр уникальны по своим характеристикам, позволяющим отнести их к худшим участкам, возможно установление индивидуальных понижающих коэффициентов либо иных преференций в отношении таких участков недр, не считая их налоговыми льготами.

Исходя из приведенных выше аргументов можно заключить, что применительно к нефтегазовой отрасли 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. Иными словами, в рамках рентного подхода не все налоговые преференции (понижающие коэффициенты, вычеты, адвалорные ставки и другие) являются налоговыми льготами. Что касается налоговых льгот, то они возникают в случае, если величина суммарных нефтегазовых налогов меньше величины горной ренты, оцениваемой как экономически обоснованный доход государства от предоставления в пользование участка недр при рыночной доходности инвестиций.

Следующим вопросом является определение базового уровня, путем сравнения с которым можно определить величину налоговых льгот и, соответственно, налоговых расходов. В налоговом законодательстве отсутствует определение базовой («не льготной») ставки НДС на нефть, в связи с чем возникает вопрос о том, какие условия налогообложения считать льготными.

Если для определения отклонений по налогу на прибыль достаточно сравнить эффективные ставки налогов – общеприменимого и льготного, - то для рентных налогов такое прямое сравнение невозможно в силу дифференцированного характера налоговой системы, предусматривающего различные налоговые режимы. В силу этого отнесение тех или иных условий налогообложения в нефтегазовой отрасли к налоговым льготам возможно исключительно в рамках каждого налогового режима и с учетом рентного статуса участка недр, к которому применяются те или иные условия.

Если величина горной ренты в рамках географического рынка углеводородного сырья превышает величину установленных нефтегазовых налогов, то можно утверждать, что имеют место налоговые льготы, поскольку государство взимает сумму меньшую, чем объективно обусловленный уровень рентных налогов. Из этого следует вывод, что применительно к рентным налогам в нефтегазовой отрасли налоговой льготой является не установление понижающих коэффициентов, а снижение суммы налогов по сравнению с величиной горной ренты в рамках каждого географического рынка.

Между тем в соответствии с Перечнем к льготам относятся и понижающие коэффициенты, и ставки налогов, установленные для НММ. Так, в Перечень включен налоговый расход в виде пониженной ставки НДС, установленной для углеводородного сырья, добываемого на новых морских месторождениях (полное наименование налогового расхода - Особенности определения стоимости углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении углеводородного сырья). Тем самым утверждается, что ставка НДС при добыче углеводородного сырья на новых морских месторождениях является пониженной. Вместе с тем, необходимо обратить внимание на следующее.

В таблице 7 приведены результаты расчета ставок НДС в рамках базового режима и режима новых морских месторождений по Южно-Тамбейскому месторождению. Данное месторождение разрабатывается несколькими компаниями, при этом одна лицензия, в силу географических координат, является «морской», а другие – не относятся к режиму НММ.

Таблица 7 - Сравнение ставок НДС на природный газ в рамках базового режима и режима новых морских месторождений

Лицензия	Пользователь недр	Налоговая категория	Налоговый режим	Расчетная ставка НДС в руб./1000 м3	Ставка НДС, равная 0 руб. при добыче для СПГ/ нефтехимии	Регион
СЛХ 13239 НЭ	ОАО «Ямал СПГ»	Глубина >1700 м и <=3300 м	НДС	292,5001	0	Полуостров Ямал в ЯНАО
СЛХ 13239 НЭ	ОАО «Ямал СПГ»	Глубина <= 1700 м	НДС	292,5001	0	Полуостров Ямал в ЯНАО
СЛХ 13239 НЭ	ОАО «Ямал СПГ»	Глубина >1700 м и <=3300 м	НДС	292,5001	0	Полуостров Ямал в ЯНАО
ШКМ 15201 НР	ООО «НОВАТЭК-Юрхаровнефтегаз»	Глубина >1700 м и <=3300 м	НММ	42,1079	-	Карское море
ШКМ 15201 НР	ООО «НОВАТЭК-Юрхаровнефтегаз»	Глубина <= 1700 м	НММ	42,1079	-	Карское море

Источник: рассчитано автором на основании данных [128; 152].

Таблица 8 - Сравнение ставок НДС на газовый конденсат в рамках базового режима и режима новых морских месторождений

Лицензия	Месторождение	Пользователь недр	Регион	Глубина залежи, м	Налоговый режим	Ставка НДС, руб./т
КРР 15942 НР	Ильбокичское	ПАО «Газпром»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4252,949
КРР 15947 НР	Лодочное	АО «Самотлорнефтегаз»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4111,06
КРР 16160 НЭ	Байкаловское	ООО «Ермак Нефтегаз»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4099,061
КРР 16479 НЭ	Пайгинское	ООО «Пайга»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4099,061
КРР 16537 НЭ	Пеляткинское	АО «Норильскгазпром»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4042,193
КРР 16613 НР	Салаирское	ПАО «Газпром нефть»	Красноярский край	Глубина >1700 и ≤3300	НДС	4099,061
ШКС 11386 НР	170 км	ООО «ЛУКОЙЛ-Нижеволжскнефть»	Российский сектор Каспийского моря	Глубина >1700 и ≤3300	НММ	7029,514
ШКС 11386 НР	Хвалынское	ООО «ЛУКОЙЛ-Нижеволжскнефть»	Российский сектор Каспийского моря	Глубина >1700 и ≤3300	НММ	7029,514
ШКС 16150 НР	Центральное	ООО «Нефтегазовая Компания Центральная»	Российский сектор Каспийского моря	Глубина >1700 и ≤3300	НММ	7029,514
ШОМ 16308 НР	Мынгинское	ПАО «Газпром»	Охотское море южнее 55° северной широты	Глубина >1700 и ≤3300	НММ	7214,194

Источник: рассчитано автором на основании данных [128; 152].

На условиях НММ расчетная ставка НДС на природный газ при заданных макроэкономических условиях составила 42 руб./1000 м³. В рамках базового режима расчетная ставка НДС была бы выше – 292 руб./1000 м³. Однако на участки недр, расположенные на полуострове Ямал в ЯНАО, распространяется льгота – ставка 0 руб. при добыче в целях производства СПГ и продукции нефтехимии. Однако она не применяется для режима НММ. Таким образом, в данном случае режим НММ не является льготным по сравнению с базовым режимом НДС.

Еще один пример приведен в таблице 8, в которой представлены ставки НДС на газовый конденсат, рассчитанные в отношении ряда месторождений, расположенных на суше, и ряда новых морских месторождений. Из представленных в таблице данных видно, что поскольку каждая ставка НДС на газ или конденсат является уникальным сочетанием множества различных параметров, то зачастую ставки базового режима оказываются ниже ставок НДС на условиях НММ. Данный пример показывает, что в рамках дифференцированной налоговой системы корректное выявление льготных условий возможно только в рамках отдельных географических рынков углеводородного сырья, более подробно рассмотренных в параграфе 2.1.

Применение рентного подхода к анализу налоговых условий позволяет сделать вывод о том, что эффективность налогового регулирования нефтегазовой отрасли достигается при условии соответствия величины горной ренты, определенной для отдельно взятого участка недр с учетом его рентного статуса в рамках соответствующего географического рынка углеводородного сырья, величине нефтегазовых налогов, установленной для этого участка недр.

Из проведенного анализа следует, что с позиций рентного подхода важнейшим показателем результативности налогового регулирования является разность между рассчитанной в соответствии с предложенным алгоритмом рентой и суммой установленных нефтегазовых налогов по каждому участку недр. Положительная разность указывает на избыточность налоговых преференций, а отрицательная – на целесообразность установления понижающих коэффициентов к налоговым ставкам. Минимальная разность

свидетельствует о высокой эффективности налогового регулирования институциональных элементов нефтегазового сектора экономики.

Для оценки результативности стимулирующих мер налогового регулирования, связанных с предоставлением налоговых льгот, может быть предложена следующая система показателей, часть которых является конкретизацией показателей эффективности налоговых расходов применительно к нефтегазовой отрасли [14], а часть – впервые разработана:

1) показатели востребованности налоговых льгот, отражающие отношение количества льготуемых участков недр к общему количеству участков недр, на которые эта льгота распространяется;

2) показатели результативности налоговых льгот, отражающие соотношение возникающих в связи с предоставлением льгот налоговых расходов и величины прироста запасов углеводородного сырья; соотношение налоговых расходов и величины роста добычи углеводородного сырья;

3) показатели бюджетной эффективности налоговых расходов, отражающие: степень компенсации налоговых расходов; эффективность налоговых расходов.

Рассмотрим более подробно предложенные показатели востребованности налоговых льгот.

1) Показатель востребованности налоговых льгот, характеризующийся соотношением численности плательщиков, воспользовавшихся правом на льготы, и общей численности плательщиков за 5-летний период, рассчитывается по формуле (3)

$$ВП_{НЛ} = N_{НЛ}/N, \quad (3)$$

где $ВП_{НЛ}$ - показатель востребованности налоговых льгот, характеризующийся соотношением численности плательщиков;

$N_{НЛ}$ - численность плательщиков, воспользовавшихся правом на льготы;

N - общая численность налогоплательщиков.

2) Показатель востребованности налоговых льгот, отражающий отношение месторождений (участков недр), на которых реализованы налоговые льготы, к сумме месторождений (участков недр), на которые такие льготы распространяются, рассчитывается по формуле (4)

$$ВМ_{НЛ} = М_{НЛ}/М, \quad (4)$$

где $ВМ_{НЛ}$ - показатель востребованности налоговых льгот, характеризующийся соотношением месторождений (участков недр), на которых реализованы налоговые льготы, к сумме месторождений (участков недр), на которые такие льготы распространяются;

$М_{НЛ}$ – количество льготлируемых участков недр;

$М$ – общее число месторождений (участков недр), на которые распространяются анализируемые налоговые льготы.

3) Не используемый в настоящее время в российской практике показатель степени охвата участков недр налоговой льготой. Этот показатель определяется как отношение количества участков недр, на которые данная льгота распространяется, к общему количеству участков недр, в пределах которых ведется разработка соответствующего вида углеводородного сырья. Предлагаемый показатель может быть использован для корректировки результатов оценки востребованности налоговых льгот по данным о налогоплательщиках. Расчет показателя производится по формуле (5)

$$СО_{НЛ} = М / М_{УВ}, \quad (5)$$

где $СО_{НЛ}$ – степень охвата участков недр налоговой льготой;

$М_{УВ}$ - общее количество участков недр, в пределах которых ведется разработка соответствующего вида углеводородного сырья.

В случае, если степень охвата низкая, показатели востребованности закономерно являются также более низкими, чем при высокой степени охвата.

Важны также стандартные показатели экономической эффективности, применяемые в рамках оценки эффективности налоговых льгот, а именно чистая

приведенная стоимость и внутренняя норма доходности, которые в дальнейшем исследовании будут рассмотрены более подробно.

К специфическим показателям эффективности налоговых льгот для добывающей компании относится увеличение рентабельного срока эксплуатации - срока разработки запасов, при котором денежный поток проекта является положительным [19], и увеличение индекса доходности инвестиций (также называемого в практике Р-фактором), равного увеличенному на единицу отношению чистого денежного потока к накопленному объему капитальных вложений.

В совокупности анализ перечисленных показателей является основой принятия решения недропользователем о целесообразности применения налоговых льгот к проекту разработки запасов углеводородного сырья. В целях налогового регулирования нефтегазового сектора важно понимание востребованности тех или иных установленных налоговых льгот. Если налоговые льготы не приводят к достижению приемлемой эффективности разработки месторождения, то поставленные задачи не будут решаться, и льготы не будут востребованы. Таким образом, вариации набора показателей определяются с учетом специфики каждого проекта, а также в зависимости от оцениваемых мер регулирования и соответствующих им налоговых расходов.

Наиболее важным показателем эффективности налоговых расходов является бюджетная эффективность, оценка которой введена с 8 января 2020 г. [14]. В целях оценки бюджетного эффекта исчисляется разность между эффектом от применения льгот и эффектом от применения альтернативных вариантов достижения тех же целей.

В соответствии с Правилами формирования перечня налоговых расходов и оценки налоговых расходов Российской Федерации (далее – Правила) [14, п. 20], совокупный бюджетный эффект оценивается как сумма дисконтированных эффектов от введения налоговых льгот - формула 7. Годовые результаты от применения льгот рассчитываются как разность между величиной налогов, начисленных налогоплательщиком в соответствующем году, и базовым объемом

налогов, скорректированным на номинальный темп прироста нефтегазовых доходов федерального бюджета в i -том году по отношению к базовому году. При этом период, за который производится расчет, составляет 5 лет.

Расчет совокупного бюджетного эффекта в соответствии с Правилами осуществляется по формуле (6)

$$E = \sum_{i=1}^5 \sum_{j=1}^{m_i} \frac{N_{ij} - B_{0j} \times (1 + g_i)}{(1 + r)^i}, \quad (6)$$

где i - порядковый номер года от 1 до 5;

m_j - количество плательщиков, воспользовавшихся льготой в i -м году;

j - порядковый номер плательщика от 1 до m ;

N_{ij} - объем налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на обязательное социальное страхование, задекларированных для уплаты в бюджеты бюджетной системы j -м плательщиком в i -м году;

B_{0j} - базовый объем налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на обязательное социальное страхование, задекларированных для уплаты в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации j -м плательщиком в базовом году;

g_i - номинальный темп прироста доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в i -м году по отношению к базовому году;

r - расчетная стоимость среднесрочных рыночных заимствований Российской Федерации, принимаемая на уровне 7,5%.

Базовый объем налогов, задекларированных для уплаты j -м плательщиком в базовом году, определяется в соответствии с Правилами, как сумма объема налогов j -го плательщика в базовом году и объема льгот, предоставленных j -му плательщику в базовом году, и рассчитывается по формуле (7)

$$B_{0j} = N_{0j} + L_{0j}, \quad (7)$$

где N_{0j} - объем налогов, сборов, таможенных платежей и страховых взносов на

обязательное социальное страхование, задекларированных для уплаты в бюджеты бюджетной системы j -м плательщиком в базовом году;

L_{0j} - объем льгот, предоставленных j -му плательщику в базовом году.

За базовый принимается год, предшествующий году начала получения j -м плательщиком льготы. Если льготы предоставляются плательщику более 6 лет, то за базовый принимается 6-й год, предшествующий отчетному году.

Применительно к нефтегазовым проектам проблематичным при использовании Правил представляется вопрос об определении базового года и базового объема налогов. В отличие от обрабатывающих отраслей при добыче полезных ископаемых основным фактором, влияющим на показатели производства продукции, окупаемости затрат и объема уплачиваемых налогов, является динамика добычи, определяемая горно-геологическими условиями - дебитами скважин, геолого-физическими характеристиками коллекторов, свойствами нефти, применяемыми методами повышения нефтеотдачи пласта. Инвестиции в проект по жизненному его циклу обеспечивают на начальной стадии – ввод новых скважин и наращивание добычи до максимального уровня; на стадии стабильной добычи («полка») - поддержание добычи; на стадии снижения – разработку и внедрение методов увеличения нефтеотдачи с тем, чтобы максимально продлить период рентабельной эксплуатации.

Если при оценке эффективности налоговых расходов использовать только пятилетний период, предшествующий году, в котором проводится оценка, то базовый год в зависимости от стадии разработки может относиться к различным стадиям проекта. Осуществляемые в эти периоды инвестиции корректируют профиль добычи, позволяя увеличить коэффициент нефтеотдачи и продлить период рентабельной эксплуатации, но они не могут изменить принципиальный вид профиля добычи на нефтегазовом месторождении.

Если на стадии снижения добычи использовать установленный методический подход, то есть в качестве базового объема бюджетных доходов использовать доходы года, предшествующего началу 5-летнего периода налоговых льгот, то в силу естественно-геологических причин бюджетный

эффект будет отрицательным. Для того, чтобы оценить эффект инвестиций в разработку проекта за счет предоставленных налоговых льгот необходимо сравнивать бюджетный эффект не с доходами базового года, а с расчетными доходами, исчисленными при условии отсутствия налоговых льгот.

Возможность такого расчета обеспечивается наличием проектного документа, составленного в базовом году и включающего в себя проектные уровни добычи углеводородного сырья. В случае получения налоговых льгот недропользователь должен составить новый проектный документ, в котором обосновываются новые уровни добычи с учетом предоставленных ему условий налогообложения. Прирост фактической добычи по сравнению с проектной и будет формировать объективную оценку эффекта от налоговых льгот.

В этом случае базовый объем налогов j -го плательщика в базовом году рассчитывается как произведение налоговой ставки, исчисленной без учета налоговых льгот, и налоговой базы, определяемой исходя из уровней добычи углеводородного сырья, установленных проектным документом, утвержденным до введения налоговых льгот, с использованием формулы (8)

$$Boj = NSoj \times PProj, \quad (8)$$

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

$PProj$ – установленный для j -го плательщика на базовый год уровень добычи конкретного вида углеводородного сырья в соответствии с проектным документом, действовавшим до даты введения налоговых льгот.

Таким образом, приведенная 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 не корректно), а на основании их сопоставления с проектными уровнями налоговых платежей, рассчитанными до введения налоговых льгот.

Исходя из этого предлагается скорректировать методический подход к оценке результативности налоговых расходов, а также разработать методический подход к обоснованию фискальных условий для новых участков недр. Проведенный анализ эффективности налогового регулирования позволяет сделать следующие выводы:

1) В целях обеспечения бюджетной устойчивости при налоговом регулировании нефтегазового сектора экономики необходима корректная оценка горной ренты и правильность «диагностирования» рентного статуса участка недр.

2) Эффективность налогового регулирования нефтегазового сектора экономики достигается при условии соответствия величины горной ренты, определенной для отдельно взятого участка недр с учетом его рентного статуса, величине нефтегазовых налогов, установленной для этого участка недр. Разность между этими величинами отражает уровень избыточной или недостаточной налоговой нагрузки. Превышение ренты над суммой налогов свидетельствует о том, что в отношении участка недр налоговая нагрузка может быть увеличена, в том числе и путем введения шкалы фискальных изъятий.

3) При оценке результативности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики целесообразно скорректировать методический подход к расчету бюджетного эффекта налоговых расходов для государства и предоставленных налоговых льгот для недропользователя.

Глава 2

Анализ и направления совершенствования системы налогообложения в сфере нефтегазового сектора экономики

2.1 Анализ систем налогообложения нефтегазового сектора экономики

Основой формирования нефтегазовых налоговых доходов, как было показано в главе 1, является учет рентной составляющей суммарного дохода от освоения нефтегазовых ресурсов. При этом в мировой практике имеет место широкая палитра форм и механизмов изъятия горной ренты, предопределяющая различия налоговых систем и эффективность их функционирования.

Виды нефтегазовых налогов и платежей весьма разнообразны. Основными из них являются роялти, бонусы, доля государства в прибыльной продукции, специальные нефтяные налоги, налоги на дополнительный доход, увеличенные ставки корпоративного налога с применением налоговой ограды. Анализ и систематизации налогов нефтегазового характера посвящено достаточно большое количество работ зарубежных и российских экономистов [33; 42; 59; 66; 164; 168]. Состав и сочетание такого рода налогов получили название налоговой системы нефтегазовой отрасли. Общим для них является то, что они основаны на принципе дифференциации налоговых условий для отдельных месторождений в зависимости от их продуктивности и эффективности их разработки. При этом важной задачей налогового регулирования является не только определение величины ренты, но и распределение геологических, институциональных, макроэкономических и технико-экономических рисков (далее – ГМТ-риски), приводящих к недополучению ожидаемой величины экономической ренты. В целях обеспечения бюджетной устойчивости интерес представляет анализ распределения ГМТ-рисков между государством и инвестором (оператором). В целях минимизации рисков многие страны

стремятся включить прогрессивные элементы в свою налоговую систему. Главной задачей при разработке таких прогрессивных элементов является «компромисс между прогрессивностью, с одной стороны, и оптимальным распределением рисков и инвестиций между нефтяными компаниями и правительством принимающей страны, с другой» [168].

В мировой практике существуют различные варианты изъятия горной ренты, среди которых можно выделить следующие основные подходы к распределению ценовых, геологических и иных рисков:

1) Доля компании – недропользователя устанавливается в договоре на пользование недрами в форме твердого дохода, а остальная часть экономической ренты поступает в доход государства. В этом случае минимизируется риск недополучения доходов недропользователя при ухудшении макроэкономических или иных условий, риск несет государство. Однако в данном случае отсутствует стимулирующий эффект налогового регулирования, направленный на повышение эффективности разработки месторождения.

2) Экономическая рента распределяется между компанией и собственником недр в пропорции, установленной договором между ними (например, концессионным соглашением, соглашением о разделе продукции, договором на условиях риск-сервис и другими). При этом пропорция раздела может быть как фиксированной, так и зависящей от какого-либо установленного параметра – уровня цен, рентабельности проекта для компании). В этом случае ГМТ-риски распределяются между сторонами, сохраняется стимулирующая функция налогообложения.

3) Государство получает доход в форме налога или платежа, установленного по твердой ставке в расчете на единицу добытого углеводородного сырья. В этом случае имеет место минимальный риск недополучения доходов для государства, за исключением геологического риска неподтверждения величины извлекаемых запасов, и, следовательно, недостижения ожидаемого уровня добычи углеводородов. Что касается

недропользователя, то его ГМТ-риски являются наиболее высокими при таком подходе к определению горной ренты.

4) Государство получает доход в форме налогов с чистого дохода, с применением адвалорных ставок (фиксированных либо «скользящих»). В этом случае имеет место распределение всех ГМТ - рисков между государством и недропользователем. Скользящие шкалы применяются для того, чтобы корректировать пропорцию раздела по мере разработки месторождения. Это наиболее привлекательная форма раздела экономической ренты для недропользователя, однако государство в этом случае несет высокий риск недополучения доходов вследствие одного из ГМТ-рисков, в том числе при превышении ожидаемого или планируемого уровня затрат на разработку месторождения.

5) Во многих странах используются различные сочетания рассмотренных подходов, имеющих целью достижение сбалансированности системы налогообложения путем установления налоговых условий с различным распределением ГМТ-рисков между институциональными элементами нефтегазового сектора.

Анализ приведенных выше вариантов распределения рисков между государством и недропользователем в целях обеспечения бюджетной устойчивости позволяет сделать вывод о предпочтительности методов взимания горной ренты, основанных на фиксированном (исчисляемым по твердой ставке) налоге. Однако данный метод связан с высокими рисками для недропользователей, вынуждая их разрабатывать только наиболее эффективные месторождения при вероятности сокращения величины извлекаемых запасов и уменьшения налоговой базы рентных налогов и платежей. Более «сбалансированным» с точки зрения распределения рисков между государством и недропользователем является распределение экономической ренты по отдельно взятому участку недр, зависящее от экономической эффективности его разработки, либо от иных значимых факторов – уровня цен на нефть или природный газ, продуктивности залежей. Такой подход характерен для

специального налогового режима соглашений о разделе продукции, предусматривающего индивидуальные налоговые условия для каждого соглашения.

В большинстве нефтедобывающих стран для каждого участка недр установлен набор условий налогообложения, включающий принадлежность этого участка к той или иной группе объектов налогообложения, перечень применяемых налогов и пошлин, особенности исчисления налоговых ставок и налоговых баз, длительность действия понижающих коэффициентов, наличие и условия налоговых вычетов, применение специальных налоговых режимов.

Отметим, что в налоговом законодательстве Российской Федерации отсутствует термин, характеризующий совокупность налоговых условий, применяемых к отдельным участкам недр, за исключением понятия «специальный налоговый режим», используемого в контексте СРП. В связи с этим представляется целесообразным использование определения налогового режима участка недр как совокупности установленных законодательством налогов, пошлин, сборов и иных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, применяемых к отдельному участку недр или их группе.

Учитывая необходимость обеспечения бюджетной устойчивости, с одной стороны, и стимулирование разработки дорогостоящих и труднодоступных ресурсов углеводородного сырья, с другой, во многих странах налогообложение нефтегазовой отрасли включает несколько налоговых режимов, установленных для разных сегментов сырьевой базы углеводородов. Наличие в государстве одного или нескольких налоговых режимов с точки зрения налогового регулирования является важной характеристикой налогообложения нефтегазовой отрасли, исходя из которой можно выделить их следующие основные виды:

- 1) Монорежимные – это системы налогообложения, обеспечивающие дифференциацию фискальных условий с помощью единого для всех недропользователей налога. Ставка налога может исчисляться в зависимости от особенностей каждого из месторождений, тем самым обеспечивая

вариабельность налоговых условий в рамках одного налогового режима. Монорежимные системы, как правило, характерны для лицензионной формы пользования недрами. Они могут предусматривать как фиксированные ставки налогов, так и плавающие ставки, в зависимости от особенностей участка недр.

2) Полирежимные – системы налогообложения, включающие несколько принципиально различных налоговых режимов, применяемых для разных групп (категорий) участков недр. В большинстве нефтедобывающих стран системы налогообложения нефтегазодобывающего сектора являются полирежимными, причем каждый из налоговых режимов может предусматривать как применение дифференцированных условий налогообложения, так и использование единого рентного налога.

Разновидностью полирежимных систем являются системы, основанные на применении дифференцированных фискальных пакетов, установленных договорами (контрактами, соглашениями). Это системы, в рамках которых создаются уникальные условия налогообложения отдельного недропользователя в рамках индивидуального договора (соглашения о разделе продукции), которые применяются только для отдельного соглашения [11].

Наличие двух и более налоговых режимов в рамках одного государства не противоречит теории горной ренты, поскольку помимо величины ренты важное значение с позиций налогового регулирования имеют механизмы ее изъятия, предусматривающие различное распределение ГМТ-рисков между пользователем недр и собственником природного ресурса. Из этого вытекают особенности налогового инструментария, применяемого в нефтегазовом секторе экономики, включая определение налоговой базы, виды ставок налогов, порядок исчисления.

Полирежимность системы налогообложения объясняется как исторически сложившимися условиями, так и наличием объективных факторов. Во-первых, как было указано выше, это необходимость решения задач, требующих различных, зачастую разнонаправленных механизмов регулирования. Если для обеспечения бюджетной устойчивости необходим налоговый режим с

минимальными ГМТ-рисками для государства, то для развития новых технологий разработки ТРИЗ - режим, стимулирующий недропользователя, в рамках которого он получает дифференциальную ренту II.

Во-вторых, с точки зрения возникновения дифференциальной ренты I необходимо отметить, что «худшие участки» - это понятие, определяемое в рамках определенного сырьевого рынка. Наличие в стране нескольких различных географических рынков углеводородного сырья, в рамках каждого из которых формируется дифференциальная рента I, вызывает необходимость установления полирежимной системы налогообложения.

В общеэкономическом смысле критерии принадлежности разных территорий к одному географическому рынку определяют «одинаковые условия конкуренции, такие, как взаимосвязанность спроса, наличие таможенных барьеров, национальные местные предпочтения, различия (существенные/несущественные) в ценах, транспортные издержки, замещаемость предложения» [53]. Применительно к нефти и газу можно выделить два крупных географических рынка: это добыча углеводородов на суше и морская добыча. Эти виды проектов различаются по следующим параметрам:

- 1) географическое положение;
- 2) различные институциональные условия, в том числе условия конкуренции;
- 3) различное таможенное регулирование;
- 4) разнообразие оборудования и сооружений, технологий и компетенций, подрядчиков, материалов, используемых при разработке месторождений;
- 5) существенное различие в себестоимости добываемой продукции;
- 6) специфические способы транспортировки продукции и различные транспортные издержки.

Шельфовые проекты, как правило, характеризуются правовыми особенностями недропользования. Так, в США запасы углеводородов на шельфе находятся в федеральной собственности, в то время как запасы месторождений

на суше – в частной собственности владельцев земельных участков. Кроме того, для разработки морских месторождений помимо скважин сооружаются плавучие платформы, что в разы увеличивает капитальные и эксплуатационные затраты на добычу нефти и газа. Внутри этого рынка имеет место конкуренция, которая и определяет дифференциальную ренту I в рамках шельфового рынка.

Шельфовый и континентальный рынки углеводородов разделены на отдельные внутренние рынки государств или таможенных союзов, в рамках которых формируется дифференциальная горная рента. Кроме этого, в рамках каждого из этих географических рынков существует особый технологический сегмент с генерируемой дифференциальной рентой II.

Наличие нескольких рынков углеводородов, характеризующихся особенными правовыми условиями, спецификой конкуренции, различными производственными и транспортными издержками, требует установления различных налоговых режимов, обеспечивающих конкурентоспособность нефтедобывающих проектов и реализацию фискальной цели налогового регулирования.

В целях обеспечения бюджетной устойчивости Российской Федерации наиболее оптимальным представляется полирежимный характер системы налогообложения, основанный на установлении различных инструментов налогового регулирования применительно к отдельным географическим рынкам углеводородов исходя из критериев получения максимально допустимых рентных изъятий и экономически обоснованного распределения ГМТ-рисков, соответствующих рентному статусу каждого участка недр. Для анализа и подтверждения обозначенного тезиса были рассмотрены системы налогообложения ряда нефтегазодобывающих стран с учетом особенностей национальных рынков углеводородного сырья.

Нефтегазовая система налогообложения (далее - НГСН) Королевства Норвегии основана на едином налоговом режиме и на едином рентном налоге, в соответствии с предложенной классификацией, является монорежимной.

Основным законодательным актом в области налогообложения нефтегазовой отрасли Норвегии является Закон о налогообложении нефти [35; 177]. Основные налоги в нефтегазодобывающей отрасли – корпоративный налог, уплачиваемый по ставке 22%, и специальный нефтегазовый налог (далее – СНН), уплачиваемый сверх обычного налога на прибыль по ставке 56%. В период 2013–2019 годов ставка налога на общий доход для компаний была снижена на 6 процентных пунктов, с 28 до 22 процентов в целях стимулирования увеличения инвестиций и предложения рабочей силы. Начиная с 2022 года введено изменение налоговой базы специального налога, взимаемого с нефтяного сектора, предусматривающее переход к налогу на денежный поток (cash flow tax), при исчислении которого происходит немедленное списание инвестиций [169; 170].

Особым стимулирующим налоговым механизмом, представляющим интерес, является перенос убытков и компенсация убытков государством на континентальном шельфе. Этот механизм предусматривает следующие условия:

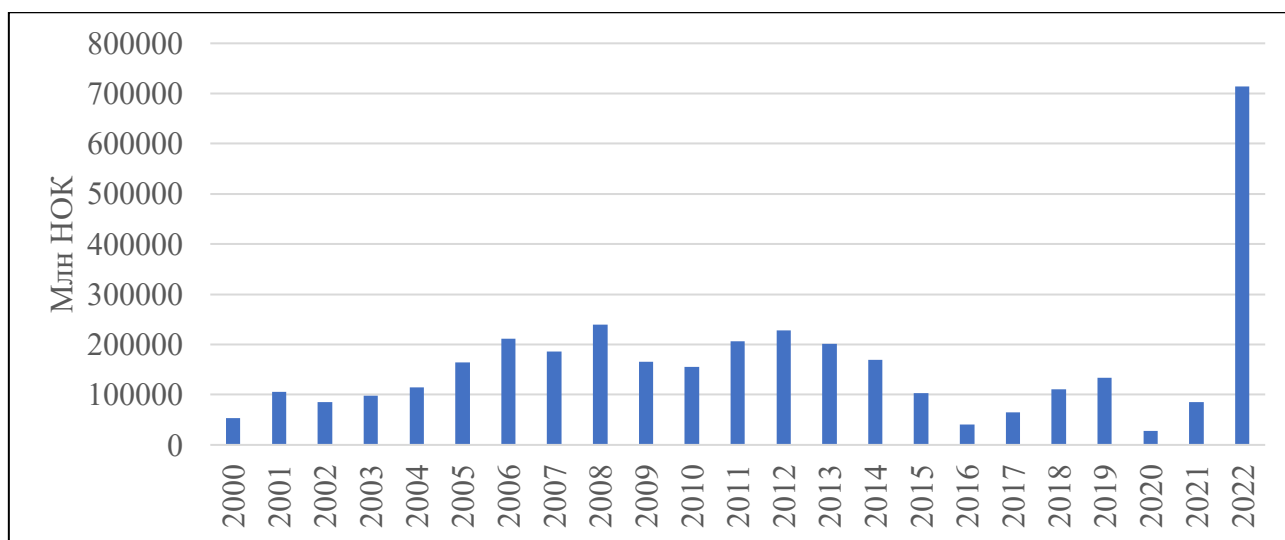
- если компания несет убыток, такой убыток может быть перенесен с процентами;
- если после прекращения деятельности компании, облагаемой специальным налогом, остается убыток, налогоплательщик может потребовать от государства выплаты «налоговой стоимости» такого убытка, определяемой налоговыми органами Норвегии путем умножения величины убытка на ставку налога, действующую на дату прекращения деятельности [177].

Инвестиции в добычу нефти в Норвегии амортизируются в течение шести лет. Кроме того, предусмотрена дополнительная амортизация для определения налоговой базы для специального нефтегазового налога, исчисляемого с использованием нормативных цен. Для целей СНН выручка уменьшается на операционные издержки, которые могут включать расходы на разведку.

Еще одной особенностью регулирования доходов от нефтегазового сектора является система «SDFI (State's Direct Financial Interest) – прямое государственное участие в шельфовых проектах (лицензиях)» [166]. Портфелем

лицензий правительства Норвегии на разведку и добычу нефти и природного газа на норвежском континентальном шельфе с 2001 г. управляет Норвежская государственная компания Petoro. Эта система является важным источником государственных доходов от эксплуатации месторождений континентального шельфа. Доходы государства основаны на чистой прибыли от этой деятельности, и, следовательно, налоговые поступления зависят от конъюнктуры мирового рынка нефти и газа.

Динамика государственных нефтегазовых доходов Норвегии за период 2000-2022 гг. представлена на рисунке 5.



Источник: составлено автором на основании данных [157].

Рисунок 5 - Государственные доходы от добычи нефти в Норвегии в млн норвежских крон

Следует отметить нестабильный характер динамики. Так, в годы «нефтяных шоков» - например, в 2009 г., 2016-2017 гг., 2020 г., наблюдалось резкое снижение поступлений от нефтегазовых налогов. Следовательно, можно предположить, что налоговая политика при всей ее обоснованности в этот период не стала инструментом, который смог бы противостоять вызовам экономических кризисов. В 2022 году имело место беспрецедентно резкое повышение нефтегазовых доходов, что связано с ростом цен на природный газ и

увеличением экспортных поставок газа из Норвегии на фоне экономических санкций, применяемых к российским поставкам голубого топлива.

При регулировании системы нефтегазового налогообложения в Норвегии учитывается рентная природа этих налогов. В разделе Бюджетного предложения, посвященного эффектам налоговой политики отмечается, что рентные налоги, отражающие различия в географическом положении объектов налогообложения, должны нейтрально влиять на эффективность проектов для компаний. Иными словами, проекты, рентабельные до взимания рентного налога, должны оставаться рентабельными и после налогообложения [156].

Основными принципами налогового регулирования нефтегазовой отрасли Норвегии являются:

- 1) обеспечение бюджетного эффекта от налоговых нововведений;
- 2) совершенствование фискальных механизмов, направленное на стимулирование освоения запасов углеводородов;
- 3) учет и анализ поведенческих эффектов при формировании налоговой политики;
- 4) снижение налоговой нагрузки с целью расширения налоговой базы;
- 5) отказ или минимизация налоговых льгот;
- 6) обеспечение устойчивости и предсказуемости налоговых условий;
- 7) перенос налоговой нагрузки на финансовый результат (прибыль).

Анализ налогового регулирования нефтегазовой отрасли Норвегии подтверждает тезис о связи монорежимного характера налоговой системы с наличием одного географического рынка углеводородного сырья, поскольку минерально-сырьевая база нефти и газа является относительно однородной – все ресурсы находятся в пределах Северного моря. Таким образом, отсутствует дифференциация месторождения не только по их расположению на суше или шельфе, но и по различным морям.

Вторым выводом можно считать то, что налог на чистый доход не обеспечивает стабильных поступлений в бюджет, особенно в период ухудшения конъюнктуры мирового рынка энергоресурсов.

В отличие от Норвегии, в Германии горная рента взимается в форме роялти (Foerderabgaben) – платежа, базой которого является стоимость добытых углеводородов [161]. Помимо этого данная монорежимная налоговая система включает налог на прибыль корпораций, солидарную надбавку и торговый налог.

Ставка подоходного налога составляет 29,8%, в то время как ставка роялти варьируется от 0% до 40% в зависимости от рыночной стоимости добытой нефти или газа на момент добычи. Нефть в основном производится в Нижней Саксонии и Шлезвиг-Гольштейне. Ставки роялти за добычу нефти, применяемые в данных государствах-областях, составляют от 0% до 9% и от 0% до 18% в зависимости от местоположения нефтяного или газового месторождения и используемых технологий добычи нефти и газа.

Пример НГСН Германии также, как и Норвегии, подтверждает связь монорежимного характера системы налогообложения с наличием единого рынка углеводородного сырья. При этом в рамках монорежимной налоговой системы могут применяться роялти и подоходный налог. Роялти характеризуется менее высоким риском недополучения государственных доходов, чем налог с чистого дохода, обеспечивая более надежную бюджетную устойчивость. Кроме того, отсутствует технико-экономический риск повышения затрат, в то время как ценовой риск и геологический риск неподтверждения запасов, приводящий к снижению добычи, распределяется между государством и компанией.

Еще одним примером монорежимной НГСН является система налогообложения в Венесуэле, включающей корпоративный подоходный налог, роялти и экспортный регистрационный налог [175].

В налоговой системе Венесуэлы основным механизмом рентных изъятий, направленных на дифференциацию условий налогообложения нефтегазового сектора, является изъятие с валового дохода (роялти). Согласно Основному Закону об углеводородах, ставка роялти составляет 30% от добытого углеводородного сырья [167], однако она может быть уменьшена до 20%, если будет доказано, что разработка месторождения нефти экономически не

эффективна, а также в случае, если ведется добыча тяжелой и высоковязкой нефти. Кроме того, установлен экспортный регистрационный налог в размере 0,1% от стоимости экспортируемого углеводородного сырья.

Таким образом, основным элементом дифференциации условий налогообложения является зависимость ставки роялти от рентабельности эксплуатации месторождения, а также от качества (вязкости) добываемой нефти.

НГСН Венесуэлы является примером монорежимной системы с применением дифференцированных ставок налогов и платежей в рамках единого налогового режима. Использование роялти в качестве основного рентного платежа, также как и в Германии, обеспечивает бюджетную устойчивость за счет минимизации технико-экономических рисков завышения затрат и занижения налоговой базы платежа.

В целом анализ монорежимных систем налогообложения подтверждает тезис об их использовании при наличии в стране единого географического рынка углеводородного сырья. При этом в зависимости от приоритетов налоговой политики применяются различные механизмы: налоги с чистого дохода, стимулирующие деловую активность, либо роялти, обеспечивающие прежде всего бюджетную устойчивость.

Полирежимные налоговые системы могут быть: основанными на лицензионной форме пользования недрами; договорными, основанными на договорах (соглашениях) на пользование недрами; смешанными, включающими обе формы пользования недрами.

Наиболее ярким и значимым примером полирежимной системы является налоговая система Российской Федерации, характеризующаяся применением нескольких принципиально различных налоговых режимов. Полирежимные НГСН также установлены в таких странах, как США и Канада.

Особенностью НГСН США является наличие различий в налоговых режимах, установленных в различных штатах. Если в России полирежимность НГСН сочетается с федеральным характером нефтегазовых налогов, то в США установлены налоги трех видов: местный (муниципальный), штатный и

федеральный. Необходимо также отметить, что в США применяются различные формы пользования недрами – как лицензионная, так и договорная. Значительная часть запасов углеводородов принадлежит частным владельцам, с которыми добывающие компании заключают договоры – арендные и операционные. Состав применяемых налогов и платежей весьма широк. Он включает платежи роялти, рентайс, бонусы, налог на прибыль, сборы на выдачу лицензий, специальные налоги на добычу нефти или газа.

В каждом штате установлен специфический состав налогов и условия их исчисления – ставки налогов, налоговые базы, порядок уплаты. Таким образом можно считать, что налоговые режимы, действующие в отдельных штатах, различаются и определяются их экономической политикой. Имеют место и различия в отношении налоговых условий, применяемых к федеральным участкам недр.

Ставка роялти на федеральных участках до 2008 г. составляла 16,667% [159]. В настоящее время ставка роялти на суше составляет от 12,5% до 30%, на шельфе – 18,75% [110; 155]. На уровне штатов наиболее распространенными налогами являются роялти и специальный налог на добычу. Последний подлежит уплате в том штате, на территории которого добывается углеводородное сырье, включая территориальные воды штата.

В разных штатах установлены различные налоговые ставки и налоговые базы роялти. Например, отдельные штаты взимают рентный налог (платеж) в форме доли от стоимости добытого сырья, в других случаях – на основе фиксированной специфической ставки, умножаемый на объем добытого сырья.

В большинстве случаев налог на добычу определяется в процентном отношении к валовому доходу от реализации сырья. Адвалорная налоговая ставка, основанная на валовом доходе, обеспечивает большую гибкость налоговой системы по сравнению со специфической. Ставки налога на добычу нефти, установленные в отдельных штатах, приведены в таблице 9.

Примером дифференцированного налогового режима в США выступает налоговый режим, установленный в штате Аляска.

Таблица 9 - Ставки налога на добычу нефти в отдельных штатах США

Штат	Вид налога	Ставка налога, в процентах	Особенности исчисления налога
Техас	Гибридный налог	4,6	Сумма налога равна большему из значений: либо 4,6% с валовой рыночной стоимости нефти, либо 4,6 цента с каждого барреля из 42 стандартных галлонов нефти, добытой в штате
Северная Дакота	Налог на валовую выручку	5	Налоговая ставка снижена до 2% для отдельных скважин в провинции Баккен. Налоговая ставка повышается до 6%, если цена нефти превышает 90 долл. США за баррель
Нью-Мексико	Налог на чистый доход	3,15	3,15% от налогооблагаемой стоимости нефти
Оклахома	Налог на валовую стоимость нефти	7	7% от валовой стоимости нефти
Колорадо	Налог на валовую выручку с прогрессивной шкалой	от 2 до 5	Ставка при доходе в процентах: меньше 25 тыс. долл. – 2; от 25 тыс. до 100 тыс. долл. – 3; от 100 тыс. до 300 тыс. долл. – 4; свыше 300 тыс. долл. – 5
Аляска	Налог на чистый доход	35	Налоговой базой является чистый доход от продажи нефти. Представляются налоговые вычеты до 8 долл./баррель в зависимости от цены нефти

Источник: составлено автором по данным [158].

Налоговый режим штата Аляска включает следующие налоги и платежи:

- платежи за право на добычу (бонусы), сумма которых а определяется по результатам аукционов;
- платежи роялти при добыче на федеральных участках недр, уплачиваемые по ставкам от 12,5% до 20% [64];
- налог штата Аляска на добычу нефти в размере 35% [165];
- налог на имущество по ставке 2% [64];
- налог на прибыль корпораций, взимаемый на уровне штата, составляющий 9,4% от налогооблагаемой прибыли [174];

- федеральный налог на прибыль корпораций (21%) [160; 162].

В штате Аляска в качестве налоговой базы по налогу на добычу нефти выступает чистый доход (разница между выручкой, капитальными и операционными затратами). Данная концепция позволяет сформировать максимально благоприятные условия, стимулирующие освоение, разработку и эксплуатацию нефтегазовых месторождений, находящихся в труднодоступных регионах.

В зависимости от условий предоставления лицензии или заключения договора с собственником ресурсов нефтегазовыми компаниями уплачивается еще один вид изъятий - разовые платежи (бонусы). При этом бонусы для месторождений углеводородного сырья, находящихся на суше, формируются на основе договора либо торгов с собственником объекта. Бонусы по шельфовым проектам формируются на основе конкурсов.

Таким образом, в США имеет место полирежимная НГСН, что обусловлено наличием различных географических рынков углеводородного сырья, отличающихся не только природными условиями добычи, но и институциональными особенностями, в том числе правовыми режимами пользования недрами. При этом, в отличие от России, при добыче углеводородного сырья на суше США рентные платежи поступают частным владельцам земельных участков, а бюджетные поступления обеспечиваются за счет корпоративного подоходного налога и доходов от добычи на шельфе.

Налоговая система Канады также представляет собой пример дифференциации налоговых условий с применением различных налоговых режимов. Базовый налоговый режим представляет собой комбинацию из федерального налога на прибыль, который составляет 15%, местного налога на прибыль, варьирующегося в зависимости от провинции от 11,5% до 16%, и ставки роялти, максимальная величина которой может составлять 45%. Следует отметить, что в целях изъятия роялти применяются различные ставки для суши и шельфа [88; 159].

Размер ставки роялти различается в зависимости от характеристик запасов углеводородов. Одним из факторов, влияющих на величину роялти, является степень выработанности участка недр. Так, в провинции Альберта ставка роялти на начальной стадии добычи в течение 12-48 месяцев составляет менее 5%, затем происходит дифференцированное повышение, в результате которого она может составить до 40% [163]. Использование гибких режимов исчисления рентных налогов применяется в целях создания благоприятного инвестиционного климата.

С точки зрения видов фискальных платежей в условиях применения дифференциального налогового пакета представляет интерес опыт Мексики [178]. Фискальный режим Мексики состоит из следующих компонентов [159]:

- бонус при подписании, являющийся единовременной выплатой при подписании лицензионного соглашения. Единовременная сумма, также как и условия оплаты, определяется Министерством финансов по каждому контракту и оглашается в процессе торгов;

- SQEP - периодический платеж, который производится до начала добычи углеводородного сырья. В 2019 финансовом году SQEP за первые 60 месяцев составлял приблизительно 70 долларов США за квадратный километр;

- подоходный налог, ставка которого составляет 30%;

- нефтяное роялти, ставка которого основана на стоимости барреля нефти.

Если цена находится ниже 49,36 долл. США за баррель, то ставка фиксируется на уровне 7,5%. Если цена за баррель (BPr) выше 49,36 долл., ставка нефтяного роялти (RR) в процентах будет повышена согласно формуле (9)

$$RR = [(0,122 \times BPr) + 1,5]. \quad (9)$$

На основе опыта налогообложения нефтегазового сектора Мексики можно сделать вывод о том, что наличие нескольких видов рентных изъятий (фискальных платежей), с одной стороны, может увеличить налоговую нагрузку для недропользователей, однако, с другой стороны, это позволяет осуществлять дифференциацию налоговых условий сразу по нескольким признакам. В случае

с Мексикой нефтяное роялти позволяет дифференцировать налоговые условия одновременно на основе валовой выручки и текущей цены на нефть.

Широкое распространение полирежимные системы налогообложения получили в отношении соглашений о разделе продукции. Как правило, дифференцированный пакет налоговых условий в рамках соглашения о разделе продукции включает в себя регулярные платежи за добычу нефтяного сырья – роялти, единовременные платежи (ренталс, бонусы), долю государства в прибыльной продукции, а также налог на прибыль [11]. Учитывая уникальность фискальных пакетов соглашений о разделе продукции, можно заключить, что их условия чрезвычайно разнообразны, включают различные сочетания платежей и налогов, а также различные механизмы раздела продукции. Наиболее простым, хотя и редко используемым видом соглашений о разделе продукции, является так называемый «стандартный» раздел прибыльной продукции на основании фиксированной пропорции, не зависящей от каких-либо условий.

На основании рассмотренного опыта регулирования различных НГСН можно сделать вывод о том, что концептуально полирежимность налоговой системы является закономерным 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.

Установлено, что применение налоговых баз, основанных на финансовом результате (прибыли, чистом денежном потоке) влечет усиление зависимости налоговых поступлений от конъюнктуры мирового рынка энергоносителей, что дестабилизирует динамику нефтегазовых доходов бюджета. Такой подход применяют страны с невысокой зависимостью экономики от нефтегазовых доходов, такие как Норвегия и Великобритания, но может использоваться и в качестве одного из налоговых режимов в рамках полирежимной системы.

Таким образом, в целях обеспечения бюджетной устойчивости Российской Федерации наиболее оптимальным является полирежимный характер системы

налогообложения, основанный на установлении различных инструментов налогового регулирования применительно к отдельным географическим рынкам углеводородного сырья, исходя из критериев получения максимально допустимых рентных изъятий и экономически обоснованного распределения ГМТ-рисков, соответствующих рентному статусу каждого участка недр.

Проанализируем действующую систему налогообложения нефтегазового сектора России, как имеющую полирежимный характер.

По состоянию на 01.01.2024 за 2023 г. в консолидированный бюджет Российской Федерации по виду экономической деятельности «добыча нефти и природного газа» поступило 11572 млрд руб. (30% от поступлений по всем видам экономической деятельности), в том числе 10059 млрд руб. – по нефтедобывающей отрасли, 1512 млрд руб. – по газодобывающей отрасли - приложение А [142]. По сравнению с 2022 г. налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации от нефтегазовой отрасли увеличились на 480 млрд руб., что объясняется преимущественно увеличением поступлений от НДС, ростом поступлений от налога на прибыль, а также снижением отрицательной величины возвратных акцизов.

В структуре налогов преобладают налоги и сборы за пользование природными ресурсами, они составили в 2023 г. 90,5%, в том числе НДС – 79,3%. Это выше аналогичных показателей за 2022 г., составивших 95% и 80% соответственно. По нефтедобывающей отрасли доля налогов на природные ресурсы составила в 2023 г. 92,5% (79,7% - НДС), а по газодобывающей отрасли – 77% (77% - НДС).

Отличительной чертой структуры налогообложения нефтедобывающей отрасли является отрицательное значение акцизов, составившее в 2023 г. минус 1204 млрд руб. Это связано с выплатой возвратного акциза, предусмотренного статьей 200 НК РФ. Доля НДС в структуре налогов и сборов отрасли составила в 2023 г. 7,4%, а доля налога на прибыль организаций (далее - НПО) – 9,8%.

Высокая доля рентных налогов предопределяет особенности анализа налоговой системы. Если для нефтегазовых видов деятельности анализ

налоговой нагрузки выполняется, как правило, на основе показателей финансовой деятельности организации [58], то для нефтегазового сектора такой анализ будет недостаточно информативным. Объектом налогообложения основных по величине налогов - НДС и НДПИ - является добыча нефти в пределах участка недр [4], следовательно, и налоги начисляются в отношении каждого участка недр. Нефтегазовые организации, как правило, имеют лицензии на пользование несколькими десятками и даже сотнями участков недр [128], различающихся и по условиям налогообложения, и по налоговой нагрузке. В результате налоговая нагрузка по организации в целом будет зависеть как от структуры запасов углеводородного сырья, находящегося в ее пользовании, так и от применяемых в отношении этих запасов налоговых режимов, и не будет отражать эффективность разработки отдельных участков недр.

Характерной чертой нефтегазового налогообложения в России является все еще зависимость ставок налогов (НДС и НДПИ) от курса доллара США, что оказывает дестабилизирующее воздействие на налоговые доходы федерального бюджета. Это приводит к тому, что «принципиальный выбор политики валютного курса предопределяет и порядок использования целого ряда инструментов налоговой политики... Проведение независимых бюджетно-налоговой и денежно-кредитной политики в условиях открытой экономики ... приводит к снижению действенности мер обеих «политик» [95]. В частности, экономика становится подверженной внешним негативным шокам, в первую очередь - рискам мировых энерго-сырьевых рынков. Поэтому дедолларизация нефтегазового налогообложения является одним из центральных направлений современной экономической политики страны [136].

Особенностью российской системы нефтегазового налогообложения является наличие различных налоговых режимов. Помимо базового режима (в данной работе он условно обозначается как режим «НДПИ») существуют три самостоятельных налоговых режима:

- режим новых морских месторождений, для которого установлен особый порядок исчисления НДС и НПО;

- режим НДД, предусматривающий особый порядок исчисления НДС и применение налога на дополнительный доход от добычи углеводородов;
- режим СРП, предусматривающий особый порядок исчисления НДС и других налогов.

В общем виде схема налоговых режимов в нефтегазовом секторе представлена на рисунке 6.

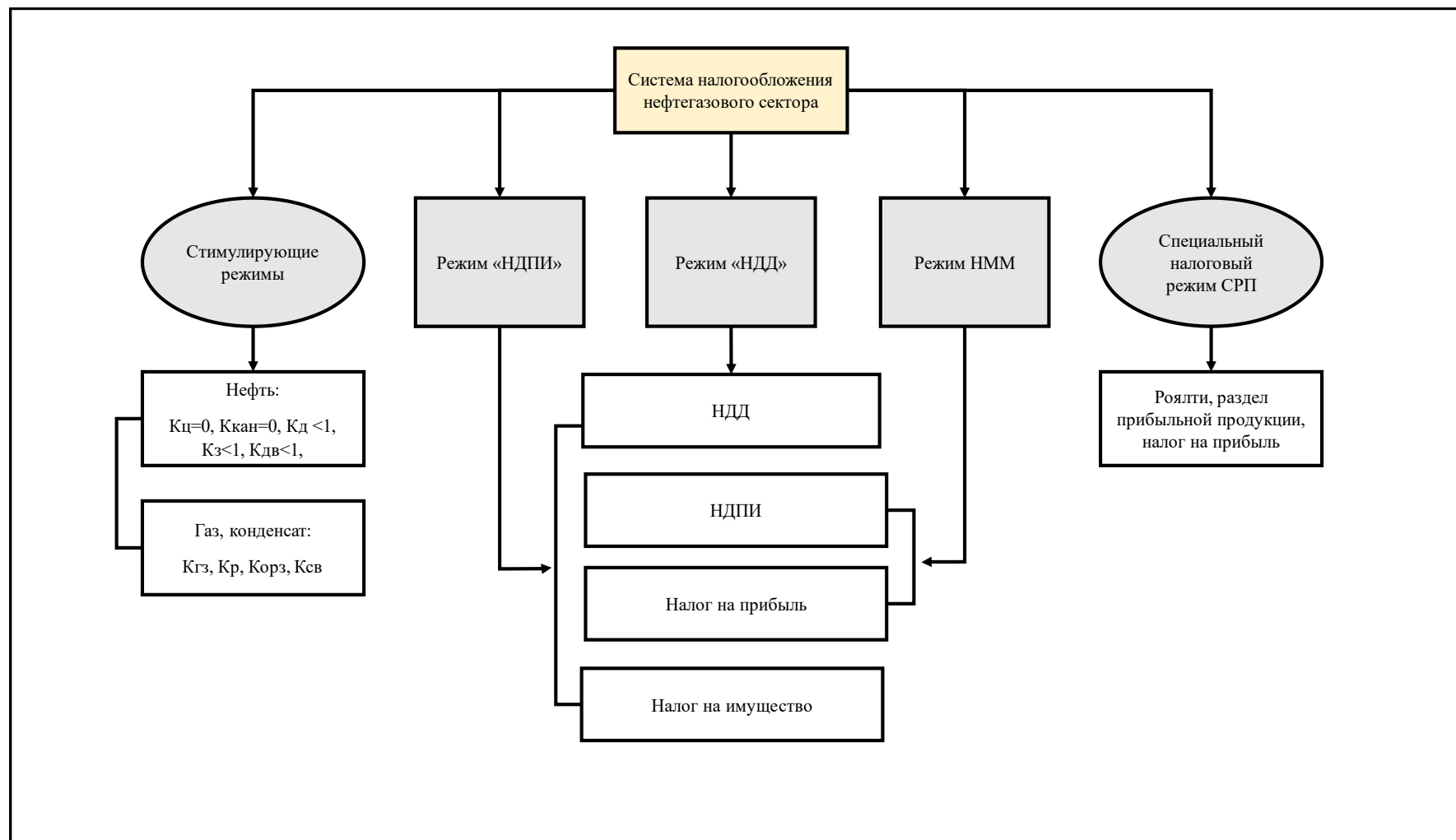
Несмотря на то, что в Налоговом кодексе условия налогообложения, применяемые к новым морским месторождениям и участкам недр, использующим НДД, не выделяются в специальные налоговые режимы, есть все основания для того, чтобы считать их таковыми.

Для того, чтобы отличить дефиницию налогового режима, установленную в налоговом законодательстве применительно к СРП, от упомянутых режимов НММ и НДД, в данном исследовании для обозначения этих режимов используется термин «особый налоговый режим».

В каждом из упомянутых режимов имеет место свой набор применяемых налогов. В базовом режиме – это НДС, таможенная пошлина за вывоз нефти (с 01.01.2024 равна нулю), акциз на экспорт газа, налог на имущество, платежи за пользование недрами. В особом налоговом режиме новых морских месторождений не применяется налог на имущество и установлен особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. В режиме НДД ко всем налогам, применяемым в базовом режиме «НДС», добавляется еще и сам налог на дополнительный доход.

Наконец, режим СРП представлен тремя действующими соглашениями, налоговые условия которых установлены самими соглашениями [4; 11; 89]. В рамках каждого режима имеет место значительная вариабельность ставок налогов, применяемых коэффициентов, длительности действия налоговых преференций.

Система налогообложения нефтегазового сектора России характеризуется не только полирежимностью, но и многоуровневой дифференциацией применяемых налоговых режимов по институциональным субъектам [26].



Источник: составлено автором.

Рисунок 6 - Схема налоговых режимов в нефтегазовом секторе экономики

Первый уровень дифференциации – дифференциация участков недр по применяемым к ним налоговым режимам: базовый режим НДПИ, режимы НДД, НММ и СРП. В рамках каждого из этих режимов применяется определенный перечень налогов и пошлин. Таким образом первый уровень дифференциации заключается в различии перечней налогов и пошлин, применяемых в рамках каждого налогового режима.

Второй уровень дифференциации – дифференциация условий исчисления каждого налога в зависимости от характеристики участков недр, выражающаяся в применении понижающих коэффициентов при расчете ставок НДПИ и НДД по отдельным участкам недр и залежам углеводородного сырья. Понижающие коэффициенты к ставке НДПИ на нефть ($K_{кан}$, K_d , K_z , $K_{дв}$ и $K_{ц}$) отражают такие характеристики участка недр, как региональный фактор, проницаемость и нефтенасыщенная толщина пласта, величина запасов нефти, отнесение залежи к трудноизвлекаемым запасам. В режиме НДПИ на газ – это коэффициенты, отражающие географическое положение участка недр, глубину залежей, выработанность и особенности разработки отдельных залежей ($K_{вг}$, K_r , K_g , $K_{орз}$).

В рамках режима НММ дифференциация второго уровня заключается в установлении различных ставок НДПИ и различных сроков применения данного режима в отношении групп акваторий различной сложности. В рамках каждой группы дифференциация по морям не осуществляется.

Таким образом, второй уровень дифференциации заключается в различии формул расчета ставок НДПИ применительно к отдельным группам участков недр в рамках соответствующего налогового режима.

Третий уровень дифференциации налоговых условий заключается в установлении различных критериев применения тех или иных налоговых льгот, коэффициентов или вычетов. Например, так называемая «региональная льгота» (применение коэффициента $K_{кан}$, равного нулю) носит срочный характер, и период ее применения дифференцируется по регионам. Иными словами третий уровень дифференциации заключается в различных сроках и условиях

применения ставок НДС в рамках однородных по второму уровню групп участков недр. На этом уровне по условиям льготирования формируются подгруппы участков недр.

Четвертый уровень дифференциации – это дифференциация ставок в рамках льготлируемых подгрупп участков недр в зависимости от даты получения лицензий, либо от даты начала промышленной добычи нефти или природного газа.

Несколько иная структура дифференциации налоговых условий имеет место в режиме НДС, включающем 5 различных групп, каждая из которых характеризуется своим порядком исчисления и уплаты НДС и НДС. При этом ставка НДС в режиме НДС исчисляется по иной формуле, чем в режимах НДС и НММ.

Наконец, еще один режим - соглашения о разделе продукции - предусматривает индивидуальные налоговые условия для каждого соглашения [11].

Таким образом налоговая система Российской Федерации в отношении нефтегазового сектора характеризуется полирежимностью, многоуровневой дифференциацией налоговых условий в рамках каждого режима и вариабельностью условий их применения для различных регионов и залежей.

Из-за многообразия условий система налогообложения нефтегазового сектора становится достаточно сложной для восприятия и подвергается критике. Однако многообразие инструментов не обязательно является свидетельством неэффективности, за каждым видом налоговых льгот ставкой стоит проект: строительство магистрального нефтепровода «Восточная Сибирь – Тихий океан» (далее - ВСТО), Программа освоения ресурсов Ямала, освоение шельфовых проектов. Это позволяет развивать сырьевую базу и обеспечивать поступления в бюджеты бюджетной системы страны.

Универсальность рентных налогов привела бы к обратному эффекту - снижению величины рентабельных запасов углеводородного сырья. В начале текущего столетия в целях унификации налогового режима нефтяной отрасли

три налога (регулярные платежи за добычу полезных ископаемых, акциз на нефть и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы) были заменены на НДС, который охарактеризовался отсутствием стимулов к разработке труднодоступных и дорогостоящих месторождений.

Впоследствии последовало развитие дифференциации налоговых условий недропользования, которое происходило в несколько основных этапов:

первый этап (2006 г.) – установление «региональной льготы», введение так называемых «налоговых каникул» по НДС;

второй этап (2009 г.) – распространение «налоговых каникул» по НДС на ряд новых регионов [98];

третий этап (2014 г.) – установление налогового режима новых морских месторождений и налоговых льгот для ТРИЗ [9, 10];

четвертый этап (2018 г.) [7; 8] – принятие законов, регулирующих завершение налогового маневра, изменение ставок НДС и таможенной пошлины на вывоз нефти; принятие закона о налоге на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья;

пятый этап (2019 г.) - вступили в силу многочисленные изменения в налоговом законодательстве, применимые к добыче нефтяного сырья [6].

Основные, наиболее значимые изменения, включают:

- 1) введение налога на дополнительный доход;
- 2) изменение формулы расчета НДС на нефть в части показателя Дм (величина налогового вычета корректируется в связи с налоговым маневром);
- 3) изменение формулы расчета НДС на газовый конденсат (корректировка ставки в связи с налоговым маневром);
- 4) введение положений, предусматривающих налоговый вычет для месторождений, в отношении которых были установлены особые формулы расчета экспортной пошлины;
- 5) изменение ставки экспортной пошлины (применение корректирующего коэффициента);

- б) изменение формулы расчета ставки экспортной пошлины для сверхвязкой нефти;
- 7) изменение положений закона «О таможенном тарифе» в части порядка установления особых ставок вывозных таможенных пошлин;
- 8) изменение ставок акцизов на нефтепродукты и введение механизма возвратного акциза;
- 9) изменение ставки НДС (увеличение с 18% до 20%).

Отмена таможенной пошлины с 1 января 2024 г. является завершающим этапом налогового маневра, начатого в 2014 г., одной из целей которого была поэтапная отмена экспортной пошлины на нефть и повышение ставки НДС. По мнению Н.И. Малис, «из-за того что экспортные пошлины на нефтепродукты ниже пошлин на сырую нефть, российские нефтеперерабатывающие компании фактически субсидируются бюджетом, – в 2017 году эта система лишила бюджет 1 трлн руб. и при такой ситуации налоговые риски государства растут» [96]. Для компенсации выпадающих доходов федерального бюджета в формулу НДС на нефть был введен коэффициент $K_{ман}$ [8].

С точки зрения прямого воздействия на налоговые доходы федерального бюджета отмена экспортной пошлины увеличивает эти доходы, поскольку коэффициент $K_{ман}$ применяется ко всем нефтедобывающим компаниям, а не только к экспортерам нефти.

М.М. Юмаев отметил, что «в текущих условиях уместно было бы досрочное завершение налогового маневра в нефтяной отрасли, а именно отмена вывозных таможенных пошлин не с 01.01.2024, а с 01.01.2023, так как нестабильность экспорта энергоресурсов и существенная волатильность цен могут привести к поступлению таможенных пошлин на уровне ниже бюджетных оценок и в условиях отсутствия инструментов компенсации дополнительных выпадающих доходов в механизме НДС бюджетная система может недосчитаться существенных доходов» [121].

Следствием этого является общее повышение НДС как для организаций, экспортирующих нефть, так и для поставляющих нефть на внутренний рынок

России. Это стало одной из проблем для малых нефтяных компаний, которые, как правило, поставляют нефть только на внутренний рынок (на нефтеперерабатывающие заводы), но при этом исчисляют НДС по ставке, включающей Кман, то есть по существу уплачивают сумму, эквивалентную экспортной пошлине.

Таким образом, с точки зрения бюджетной устойчивости введение коэффициента Кман может иметь различные и неоднозначные последствия.

С одной стороны – это поддержание доходов федерального бюджета в условиях постепенного отказа от экспортной пошлины в связи с образованием в 2014 году Таможенного союза ЕАЭС [5]. С другой стороны увеличение налоговой нагрузки на проекты, ориентированные на внутренний рынок Российской Федерации, может привести к сокращению добычи нефти и, как следствие, к снижению нефтегазовых доходов. Введенные ограничения добычи в рамках ОПЕК+ показали, что контролируемое сокращение добычи приводит к росту мировых цен на нефть, результатом которого является увеличение нефтегазовых доходов даже при сниженном уровне добычи. Соответственно временно данный фактор можно считать нейтральным.

Таким образом, отмена вывозной таможенной пошлины на нефть не несет прямых рисков для бюджетной устойчивости, однако создает несправедливое распределение налоговой нагрузки между субъектами нефтегазового сектора. Следует подчеркнуть, что налоговый маневр в части замены экспортной пошлины на НДС является примером несоблюдения принципов рентного подхода, когда уравнивается налогообложение организаций, находящихся в различных экономических условиях.

Текущая фаза развития налоговой системы нефтегазового налогообложения (с 2019 г. по настоящее время) в концептуальном плане, без учета мелких изменений в формулах расчета ставок НДС, представляет собой комплекс мероприятий по формированию различных групп НДС. Эти группы формируются в основном в виде перечней отдельных участков недр вследствие

сложности их обобщения в группы по геологическим или географическим условиям.

Вопрос о преимуществах режима НДС и о том, насколько он должен быть расширен, является одним из наиболее важных вопросов, возникающих в области налогового регулирования нефтегазового сектора [81; 83; 109; 122; 124; 135; 154]. В трудах многих исследователей обосновано положение о том, что постепенно все новые месторождения нефтегазовой отрасли должны перейти на режим НДС [125].

При всех достоинствах налогообложения финансового результата масштабное реформирование налоговой системы, предусматривающее перевод значительной части нефтегазового сектора на режим НДС, на данном этапе нецелесообразно по причине возникновения высоких рисков для бюджетной устойчивости страны. Опыт налогообложения финансового результата в Норвегии доказал, что такой налог не является залогом стабильных поступлений в бюджеты бюджетной системы страны. Аналогичная оценка результатов применения налога на финансовый результат (Petroleum Revenue Tax – PRT) дается и в Великобритании [172]. Помимо дестабилизирующего воздействия налогового реформирования на бюджетную устойчивость, следует отметить еще и неоднозначное влияние НДС на эффективность разработки месторождений нефти и газа.

Если реформирование налоговой системы нефтегазового сектора будет направлено на установление унифицированного режима (аналогичного введению в 2001 г. «плоской» ставки НДС), резко сократятся перспективы компенсации падающих объемов добычи традиционной нефти. Кроме того, кардинальные реформы оказывают неблагоприятное влияние на инвестиционную привлекательность нефтегазовых проектов вследствие дестабилизации налоговых условий.

Следует отметить, что в нефтедобыче особенно важна стабильность существующих условий налогообложения из-за высокой капиталоемкости производства, больших сроков окупаемости проектов, высоких геологических

рисков, связанных с неопределенностью объемов и качества запасов, а также высокой изменчивостью цен на нефть. Реформирование налоговых условий, направленное на отмену установленных преференций, может негативно повлиять на приток инвестиций в отраслевые проекты.

В связи с изложенными аргументами представляется целесообразным усовершенствовать систему налогообложения нефтегазовой отрасли не путем проведения кардинальных реформ, а путем корректировки с использованием нового инструментария – цифровых информационных систем, позволяющих адресно определять оптимальные налоговые условия для отдельных участков недр. В связи с этим важнейшей задачей является объективное обоснование действующих ставок нефтегазовых налогов в отношении каждого участка недр, в том числе проведение анализа соответствия этих ставок величине горной ренты.

Неоднократно упоминаемое в работе адресное или индивидуальное налоговое регулирование может быть истолковано как установление индивидуальных налоговых льгот. Однако адресное регулирование предполагает, напротив, сплошной охват данных по всем участкам недр, и установление ставок налогов, соответствующих горной ренте, исключая предоставление льгот по принципу принадлежности к какой-либо группе месторождений безотносительно к рентабельности разработки участка недр. Тем самым создаются условия для решения основных задач налоговой системы на современном этапе по обеспечению стабильных бюджетных поступлений, а также по стимулированию разработки новых запасов УВС.

2.2 Основные характеристики результатов предоставления «региональных» льгот» и налогового регулирования разработки трудноизвлекаемых запасов нефти

Взаимодействие фискальной и регулирующей функций налогов на современном этапе в сфере нефтегазового сектора в ряде случаев

сопровождается наличием проблем в связи с реализацией предпринимаемых мер. Эти проблемы проявляются в несоответствии результата стимулирующих мер налогового регулирования основному ожидаемому эффекту - расширению налоговой базы вследствие вовлечения новых запасов углеводородов, нивелирующему риски возникновения выпадающих доходов бюджета. В значительной степени это относится к «региональным» налоговым льготам.

В целях обеспечения возможностей рентабельного освоения ресурсной базы в удаленных регионах добычи нефти и газа, установлен понижающий коэффициент $K_{кан}$, равный нулю, при исчислении ставки НДС на нефть. Впервые льгота была введена в 2006 году для освоения месторождений, необходимых для обеспечения объемов транспортировки нефти по магистральному нефтепроводу ВСТО [17].

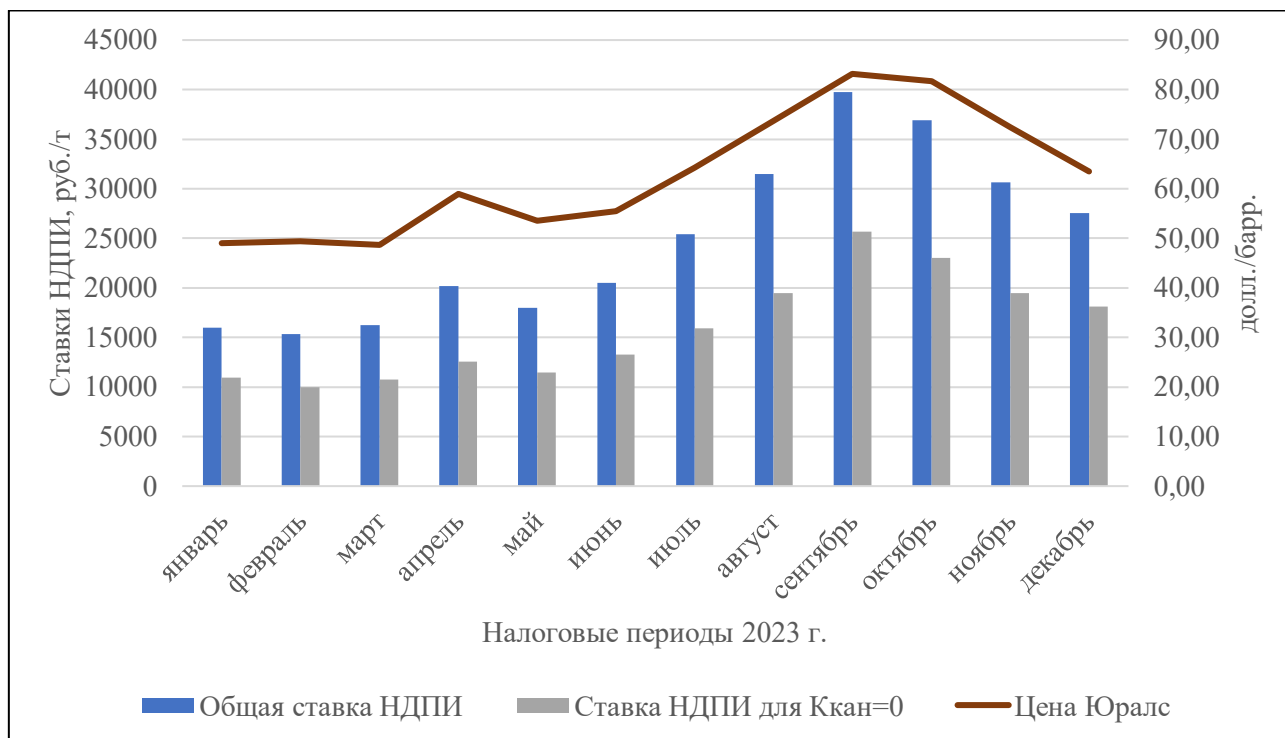
Учитывая, что исчисленная с применением «региональной льготы» ставка НДС является минимальной (за исключением ТРИЗ) среди участков недр, расположенных на суше, ее можно считать инструментом взимания горной ренты на худших участках в рамках географического рынка континентальной нефтедобычи. Следовательно, ставка НДС в этом случае является основой исчисления дифференциальной ренты I, так как направлена на выравнивание финансовых условий для различных географических регионов. В таблице 10 и на рисунке 7 приводятся результаты расчета базовых ставок НДС на нефть и ставок, исчисленных с учетом применения понижающего коэффициента $K_{кан}$, равного нулю.

Произведенные расчеты показывают, что налоговая нагрузка при базовой ставке НДС варьируется в пределах 0,60–0,68 от выручки при реализации нефти на экспорт, а при льготном режиме – 0,38–0,44. Отношение льготной ставки НДС к базовой ставке составляет 0,62–0,66. Таким образом, применение «региональной льготы» существенно снижает налоговую нагрузку на экономику проекта разработки нефтяного месторождения, что направлено на стимулирование освоения ресурсов регионов, на которые она распространяется.

Таблица 10 - Расчетное соотношение ставок НДС при применении коэффициента Ккан, равного нулю, и базовых ставок НДС на нефть

Показатели	Единицы измерения	Налоговые периоды 2023 г.					
		Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Ставка НДС без учета льгот (базовая ставка)	руб./т	25440,3842	31479,2899	39756,5229	36889,5441	30617,9113	27534,1247
Ставка НДС при Ккан=0	руб./т	15910,3286	19493,8268	25642,8350	23028,9155	19486,7120	18096,0805
Курс доллара	руб./долл. США	90,4214	95,2847	96,6524	97,0400	90,5913	90,7659
Цена Юралс в долл. США	долл./баррель	64,21	73,73	83,18	81,69	72,37	63,55
Цена Юралс в руб.	руб./т	42383	51285	58689	57869	47859	42108
Отношение пониженной ставки НДС к базовой ставке	доли единицы	0,63	0,62	0,64	0,62	0,64	0,66
Налоговая нагрузка (отношение НДС к цене Юралс) при базовой ставке НДС	доли единицы	0,60	0,61	0,68	0,64	0,64	0,65
Налоговая нагрузка (отношение НДС к цене Юралс) при Ккан, равном нулю	доли единицы	0,38	0,38	0,44	0,40	0,41	0,43

Источник: составлено автором на основании данных [132; 143; 152].



Источник: составлено автором на основании данных [132; 143; 152].

Рисунок 7 - Динамика ставок НДС на нефть в 2023 г.

В настоящее время в регионах действия коэффициента Ккан предоставлено в пользование 203 лицензии на право пользования недрами типов НЭ (совмещенные лицензии на геологическое изучение и добычу) и НР (только на добычу) на суше и 26 – лицензий на шельфовые месторождения, как показано в таблице 11 [128].

Для анализа эффективности «региональной льготы» существенное значение имеют лицензии на сухопутные участки недр, поскольку в отношении морских участков действует особый налоговый режим новых морских месторождений, предусматривающий существенно более выгодные условия для налогоплательщиков.

Приведенные данные показывают, что на 35% участков недр отсутствует добыча, то есть разработка этих участков так и не началась, несмотря на налоговые стимулы. Причины этого различны: в большинстве случаев – это либо произошедшее, либо близкое ожидаемое окончание срока льготы.

Таблица 11 - Количество лицензий, на которые распространяется «региональная льгота»
В штуках

Регион	Количество лицензий	Не применяющие льготу	Применяющие льготу	Не разрабатываемые
Иркутская область	32	10	22	16
НАО	79	35	44	17
Полуостров Ямал в ЯНАО	2	2	-	-
ЯНАО, севернее 65° северной широты за исключением полуострова Ямал	48	24	24	23
Красноярский край	23	7	16	9
Республика Саха (Якутия)	19	5	14	6
Всего участки недр на суше, подлежащие льготе	203	83	120	71

Источник: составлено автором на основании данных [128].

С учетом слаборазвитой инфраструктуры и высоких капитальных затрат такие проекты перестают быть инвестиционно привлекательными. В других случаях – это удаленные месторождения, содержащие трудноизвлекаемые запасы нефти. Сочетание этих двух факторов приводит к очень низкой экономической эффективности проектов их разработки, для повышения которой необходимы более результативные меры налогового стимулирования [113; 145]. Таким образом, только в 2/3 случаев «региональная льгота» имела при прочих условиях стимулирующий эффект.

По данным ФНС России суммарная величина НДС на нефть, не поступившая в бюджет в связи с применением коэффициента Ккан, равно нулю, составила в 2022 г. 25078 млн руб., как показано в таблице 12 и на рисунке 8. Объем недопоступления последовательно увеличивается с 2016 г., при этом добыча нефти с применением данного понижающего коэффициента снижается. Также повышаются и налоговые льготы на 1 т нефти, рассчитанные путем соотнесения суммы налога, не поступившей в бюджет в связи с применением «налоговых льгот», с добычей нефти. Эти показатели

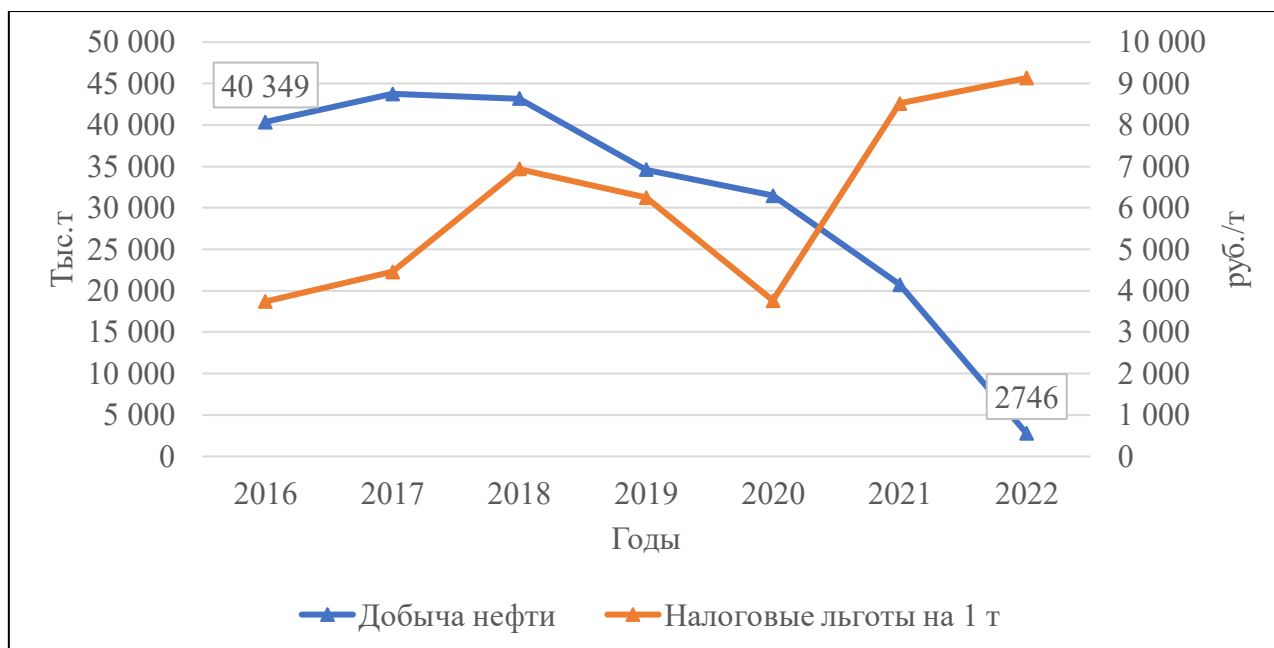
свидетельствуют о недостаточной востребованности и результативности этого механизма. На 35% участков недр на суше не была начата добыча нефти, и, соответственно, не получены ожидаемые результаты в виде расширения налоговой базы, наращивания добычи, повышения доходов федерального бюджета.

Таблица 12 - Налоговые льготы в отношении добычи нефти, налогооблагаемой с применением коэффициента $K_{кан}$, равного нулю

Год	Добыча нефти (количество), тыс. тонн	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.	Сумма налога, не поступившего в бюджет, в связи с применением «налоговых льгот», тыс. руб.	Налоговые льготы на 1 т нефти, руб./т
2015 (2-е полугодие)	15 685	27 022 233	60 011 337	3 826
2016	40 349	79 845 415	150 914 758	3 740
2017	43 762	134 854 399	194 810 326	4 452
2018	43 164	198 450 117	299 330 843	6 935
2019	34 607	214 051 795	216 209 598	6 248
2020	31463	149 139 684	118 284 839	3 759
2021	20 725	222 793 554	176 604 701	8521
2022	2746	47 570 381	25 078 362	9133

Источник: составлено автором по данным [141].

Одной из распространенных причин невостребованности «региональной льготы» в установленный законодательством срок является тот факт, что начало предоставления «региональной льготы» привязано к дате регистрации лицензии на пользование участком недр. Низкая результативность «региональной льготы» обусловлена и тем, что она не привязана ни к рентабельности проекта, ни к конъюнктуре мировых цен на нефть. В результате большая часть лицензионных участков (почти половина от участков недр, расположенных на суше), не разрабатывалась, несмотря на наличие явных налоговых преимуществ.



Источник: составлено автором на основании данных [141].

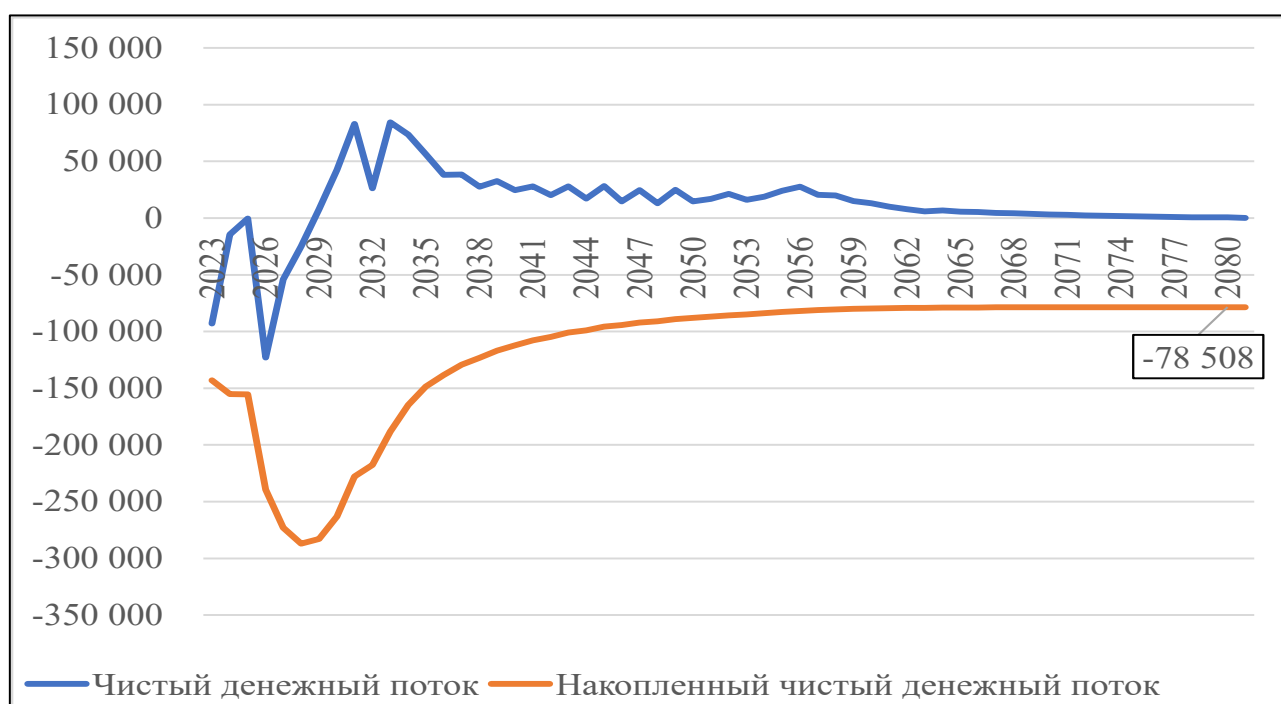
Рисунок 8 – Динамика величины налоговых льгот в отношении нефти, налогооблагаемой с применением коэффициента $K_{кан}$, равного нулю

Вместе с тем следует заметить, что для многих участков недр отсутствует необходимая транспортная и производственная инфраструктура, период «налоговых каникул» совпал с падением цен на нефть и введением финансовых санкций, что стало препятствием для осуществления инвестиций.

Немаловажным аспектом противоречия заинтересованности государства в расширении добычи и недостатком «региональных льгот» выступает также то, что во многих случаях участок недр включает многочисленные залежи, содержащие различные виды углеводородов и различающиеся по экономической эффективности добычи. В результате сложилась ситуация, когда в пределах крупных газонефтяных месторождений, на которых давно ведется добыча газа (на который рассматриваемая льгота не распространяется), содержатся нефтяные залежи, разработка которых была ранее нерентабельна из-за недостаточного развития технологий. В настоящее время такие нефтяные залежи представляют большой интерес с точки зрения компенсации падающей добычи нефти на действующих месторождениях. Однако «региональная льгота»

на них не распространяется, поскольку установленный законодательством срок с даты регистрации лицензии уже истек.

Таким образом, по объективным экономическим причинам компании не смогли начать разработку участков недр в течение срока, на который был установлен понижающий коэффициент $K_{кан}$, равный нулю. Разработка же таких залежей без применения понижающих коэффициентов является экономически неэффективной, что продемонстрировано на рисунке 9.



Источник: составлено автором на основании данных [108; 133].

Рисунок 9 - Чистый денежный поток от разработки месторождения N без применения «региональной льготы», в миллионах рублей

В таблице 13 приводятся результаты расчета эффективности крупного проекта разработки нефтяных залежей в ЯНАО, осуществленного без применения понижающих коэффициентов ставки НДС на нефть. Несмотря на то, что значение дисконтированного чистого денежного дохода от реализации проекта (далее – ЧДД) является положительным, значение внутренней нормы доходности очень низкое – 6,9% (без учета инфляции и процентов за пользование заемными средствами). В связи с этим представляется обоснованным предусмотреть понижающие коэффициенты, позволяющие повысить

экономическую эффективность проекта до приемлемых для инвесторов значений.

Таблица 13 - Показатели эффективности разработки месторождения N без применения «региональной льготы»

Показатели эффективности проекта	Единицы	Значения
Выручка от продажи нефти	млн руб.	10 823 282
Выручка от продажи газа	млн руб.	498 552
ЕВИТДА	млн руб.	2 866 967
ЧДД	млн руб.	645 802
ВНД	проценты	6,9
Капитальные затраты, всего, в том числе	млн руб.	2 917 382
Затраты на геологоразведочные работы	млн руб.	62 242
Эксплуатационное бурение	млн руб.	1 615 735
Обустройство	млн руб.	641 016
Внешний транспорт	млн руб.	62 044
ОНСС	млн руб.	271 128
Прочие капитальные вложения	млн руб.	265 217
Операционные затраты без налогов	млн руб.	1 154 289
Налоги и пошлины	млн руб.	7 178 052
НДПИ	млн руб.	6 668 341
Налог на дополнительный доход от добычи УВС	млн руб.	0
Налог на имущество организаций	млн руб.	428 051
Налог на прибыль организаций	млн руб.	78 808
Вывозная таможенная пошлина на нефть	млн руб.	2 851
Операционные затраты	млн руб.	8 253 533
Суммарные затраты на разработку участка недр	млн руб.	11 249 723
Удельные капитальные затраты	тыс. руб./ т	10,3
Удельные операционные затраты без налогов	тыс. руб./ т	4,1
Удельные операционные затраты, включая налоги	тыс. руб./ т	29,3
Доля НДПИ в операционных затратах	проценты	89,6

Источник: составлено автором по данным [82; 108; 133].

Вторым важным недостатком механизма «региональных льгот» является резкое, не привязанное к финансовым показателям проекта, окончание срока «региональной льготы». В результате финансовые показатели эффективности проекта также снижаются, что негативно сказывается на дальнейшем развитии проекта. «Обвал» рентабельности может приходиться как раз на годы, в которые необходимы дополнительные инвестиции в развитие второй очереди проекта, либо в модернизацию инфраструктуры.

Резкое снижение экономической эффективности проектов разработки месторождений негативно влияет на экономику регионов, в которых ведется разработка этих участков недр, по двум основным причинам. Во-первых, происходит значительное уменьшение региональных доходов в таких регионах, как ЯНАО, НАО, Республика Саха-Якутия, в силу того, что снижается налоговая база по налогу на прибыль организаций за счет роста НДС на нефть. С 01.01.2022 в соответствии с НК РФ большое количество «старых» лицензий перешло на базовую ставку НДС. Во-вторых, повышение налоговой нагрузки приводит также к снижению чистых денежных потоков, что может неблагоприятно отразиться на добыче, так как компании будут вынуждены отбирать только наиболее рентабельные запасы. Подтверждением снижения интереса инвесторов к удаленным регионам добычи углеводородов является, например, отсутствие в 2023 г. заявок на некоторых аукционах на право пользования недрами в ЯНАО [126].

Исходя из изложенного, поскольку понижающий коэффициент к ставке НДС установлен в целях выравнивания условий лучших и худших с точки зрения региональных особенностей участков недр, необходимо и «региональную льготу» привязывать не к фиксированному сроку, а к фактическим показателям экономической эффективности разработки участков недр. Механизм, позволяющий регулировать льготы в зависимости от показателей экономической эффективности нефтегазовых проектов, ранее был реализован в отношении освобождения от таможенной пошлины на нефть. Льгота по таможенной пошлине отменялась после достижения значения внутренней нормы доходности

проекта в размере 16,3%. При этом методика расчета ВНД была утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 26 сентября 2013 г. № 846 [16].

Смысл показателя ВНД, как представляется, заключается в оценке инвестиционной привлекательности различных проектов и их сравнительной эффективности. При анализе возможностей использования ВНД в качестве инструмента налогового регулирования необходимо тем не менее отметить ряд недостатков этого показателя, которые детально описаны в научной литературе по финансовому анализу в нефтегазовом секторе [38; 66]. Во-первых, ВНД не может быть рассчитана при наличии положительного потока в начальной фазе проекта. Такие варианты динамики денежного потока возникают при приобретении участка недр с остаточной добычей на «старых» залежах при наличии новых, еще не разработанных залежей. На новых залежах в первые 2 года проводится разработка проектной документации, что не приводит к значительным затратам, а на старых залежах еще ведется добыча нефти, в результате которой возникает положительный денежный поток. Во-вторых, в проектах, при реализации которых значения чистого денежного потока более чем один раз меняют знак в течении его жизненного цикла, рассчитываются различные варианты модифицированных ВНД, что создает достаточно серьезные сложности для администрирования налоговой льготы в случае использования таких критериев.

Еще одним показателем, который следует рассмотреть в связи с анализом возможных критериев окончания срока «региональной льготы», является EBITDA - прибыль компании до вычета расходов по НПО, амортизации и процентов по кредитам. Данный показатель входит в стандартный перечень показателей эффективности нефтегазовых проектов, с его помощью оценивается в первую очередь кредитоспособность организаций. Однако при обосновании налоговых льгот, в том числе возможности их продления, необходим критерий, отражающий факт недостижения целевой доходности инвестиций. В примере, приведенном в таблице 9 показано, что капитальные вложения в проект

(2 917 млрд руб.) превышают значение EBITDA (2 867 млрд руб.), и для того, чтобы сделать вывод о доходности или рентабельности инвестиций необходимо провести дополнительные расчеты, что затрудняет использование данного показателя в качестве критерия предоставления налоговых льгот. Из этого можно сделать вывод, что EBITDA не является достаточно репрезентативным показателем при обосновании налоговых льгот, поскольку включает в себя величину амортизации, которая в нефтегазовых проектах, характеризующихся высокой капиталоемкостью, играет весомую роль при определении экономической эффективности. В подтверждение этого и в практике финансовых расчетов в целях обоснования налоговых льгот (в том числе права на режим НДС) данный EBITDA используется только в качестве дополнительного показателя.

Для целей регулирования срока «региональной льготы» представляется более целесообразным использовать индексы доходности инвестиций (ИД и ИДД), методика расчета которых, включая пороговые значения, изложена в приложении Б.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что теоретической причиной недостатков «региональной льготы» является несоответствие финансового механизма рентной основе налоговых льгот. Целесообразно принять решение о продлении срока действия «региональной льготы» для новых участков недр на период до достижения порогового уровня доходности инвестиций в разработку таких участков недр. Предлагаемая мера не приведет к выпадающим доходам федерального бюджета, так как на данный момент доходы на этих участках не генерируются. При этом будет достигнуто соответствие налоговых ставок величине горной ренты, что повысит результативность налогового регулирования.

Экономические проблемы при разработке трудноизвлекаемых запасов, содержащихся в низкопроницаемых залежах, связаны с высоким риском безрезультатных скважин, вследствие чего количество скважин в разы превышает аналогичный показатель на месторождениях традиционной нефти.

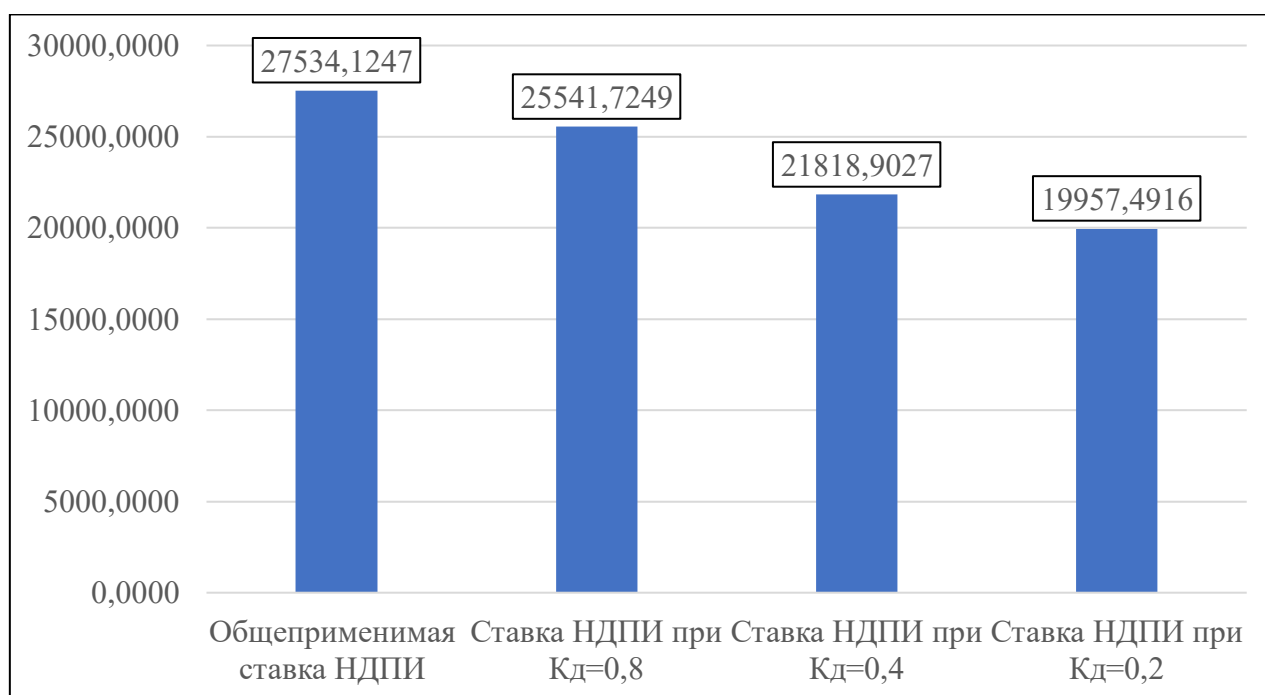
Технологии добычи такой нефти в настоящее время только разрабатываются, в связи с чем требуются дополнительные инвестиции в развитие инновационных методов добычи.

Издержки добычи нефти из ТРИЗ также, как и для месторождений традиционной нефти, варьируются в зависимости от горно-геологических условий, глубины скважин, и, в значительной степени, от географического положения месторождения. Существенное удорожание затрат связано с применением методов повышения проницаемости пласта и увеличения нефтеотдачи [120]. Издержки производства нефти из ТРИЗ (удельные затраты на 1 т или 1 баррель) значительно выше издержек добычи традиционной нефти вследствие более низких дебитов скважин [127].

В связи с особенностями добычи нефти из низкопроницаемых коллекторов в основе установленных для нее налоговых преференций лежит дифференциальная рента II. Понижающие коэффициенты установлены в целях обеспечения возможности извлечения предпринимательского дохода на дополнительный капитал, инвестированный в развитие технологий добычи этого вида трудноизвлекаемых запасов нефти.

Механизм налогового регулирования предусматривает два вида понижающих коэффициентов. Первый – использование коэффициента K_c , равного нулю, в формуле ставки НДС на нефть применительно к баженовским, абалакским, хадумским и доманиковым отложениям [13]. Второй вид коэффициентов – применение коэффициента K_d , характеризующего степень сложности добычи нефти. Значения данного коэффициента устанавливаются в отношении залежи углеводородного сырья. В соответствии со статьей 342.2 НК РФ понижающий коэффициент K_d принимается равным 0,2, 0,4 и 0,8 в зависимости от показателей проницаемости и эффективной толщины пласта. На рисунке 10 приведены расчетные ставки НДС на нефть при различных значениях коэффициента K_d в сравнении с общеприменимой ставкой по состоянию на 01.01.2024.

В целях сравнительного анализа налоговой нагрузки при различных значениях коэффициента K_d в таблице 14 приведены результаты расчетов отношения льготной ставки НДС к базовой ставке, а также суммарной доли нефтегазовых налогов в цене нефти Юралс за второе полугодие 2023 г. Из анализа этих данных можно сделать вывод о том, что применение коэффициента K_d обеспечивает значительную вариабельность ставок НДС в зависимости от проницаемости коллектора и эффективной толщины пласта.



Источник: составлено автором.

Рисунок 10 - Ставки НДС на нефть при различных значениях коэффициента K_d

Отношение налоговых ставок с применением коэффициента K_d к базовой ставке НДС колеблется в диапазоне от 0,69 до 0,93. Налоговая нагрузка при применении коэффициентов K_d снижается до 0,42 – 0,63 в зависимости от вида залежей.

Следует отметить, что применение понижающих коэффициентов привязано к горно-геологическим условиям добычи, а именно к коллекторским свойствам пласта, но при этом оно не соотносится с показателями эффективности добычи нефти.

Таблица 14 - Соотношение ставок НДС при применении понижающих коэффициентов Кд и базовых ставок НДС на нефть

Показатели	Единицы измерения	Налоговые периоды 2023 г.					
		Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Ставка НДС без учета льгот (базовая ставка)	руб./т	25440,3842	31479,2899	39756,5229	36889,5441	30617,9113	27534,1247
Ставка НДС при Кд=0,2	руб./т	23428,5604	28949,1222	36777,0804	33963,5233	28268,0812	25541,7249
Ставка НДС при Кд=0,4	руб./т	19669,4445	24221,4745	31209,9577	28496,2194	23877,3966	21818,9027
Ставка НДС при Кд=0,8	руб./т	17789,8865	21857,6507	28426,3964	25762,5675	21682,0543	19957,4916
Отношение ставки НДС при Кд=0,2 к базовой ставке	доли единицы	0,70	0,69	0,72	0,70	0,71	0,72
Отношение ставки НДС при Кд=0,4 к базовой ставке	доли единицы	0,77	0,77	0,79	0,77	0,78	0,79
Отношение ставки НДС при Кд=0,8 к базовой ставке	доли единицы	0,92	0,92	0,93	0,92	0,92	0,93
Налоговая нагрузка (отношение НДС к цене Юралс) при Кд=0,2	доли единицы	0,42	0,43	0,48	0,45	0,45	0,47
Налоговая нагрузка (отношение НДС к цене Юралс) при Кд=0,4	доли единицы	0,46	0,47	0,53	0,49	0,50	0,52
Налоговая нагрузка (отношение НДС к цене Юралс) при Кд=0,8	доли единицы	0,55	0,56	0,63	0,59	0,59	0,61

Источник: составлено автором на основании данных [132; 143; 152].

В результате отсутствия связи между экономической эффективностью разработки участка недр и налоговыми льготами в сферу действия понижающих коэффициентов включены далеко не все трудноизвлекаемые запасы, в частности отсутствует стимулирование методов увеличения нефтеотдачи (далее - МУН).

Таким образом, можно говорить: 1) о неполном охвате налоговым регулированием участков недр, при разработке которых формируется дифференциальная рента II; 2) о недостатках налогового механизма, не учитывающего доходность инвестиций в разработку трудноизвлекаемых запасов нефти. В результате возникает эффект недостаточности стимулирующих мер в одних случаях, и их избыточности – в других. В целях анализа результативности налогового регулирования в таблице 15 приведены данные о налоговых льготах в отношении добычи нефти, налогооблагаемой с применением значения коэффициента Кд, меньшего единицы.

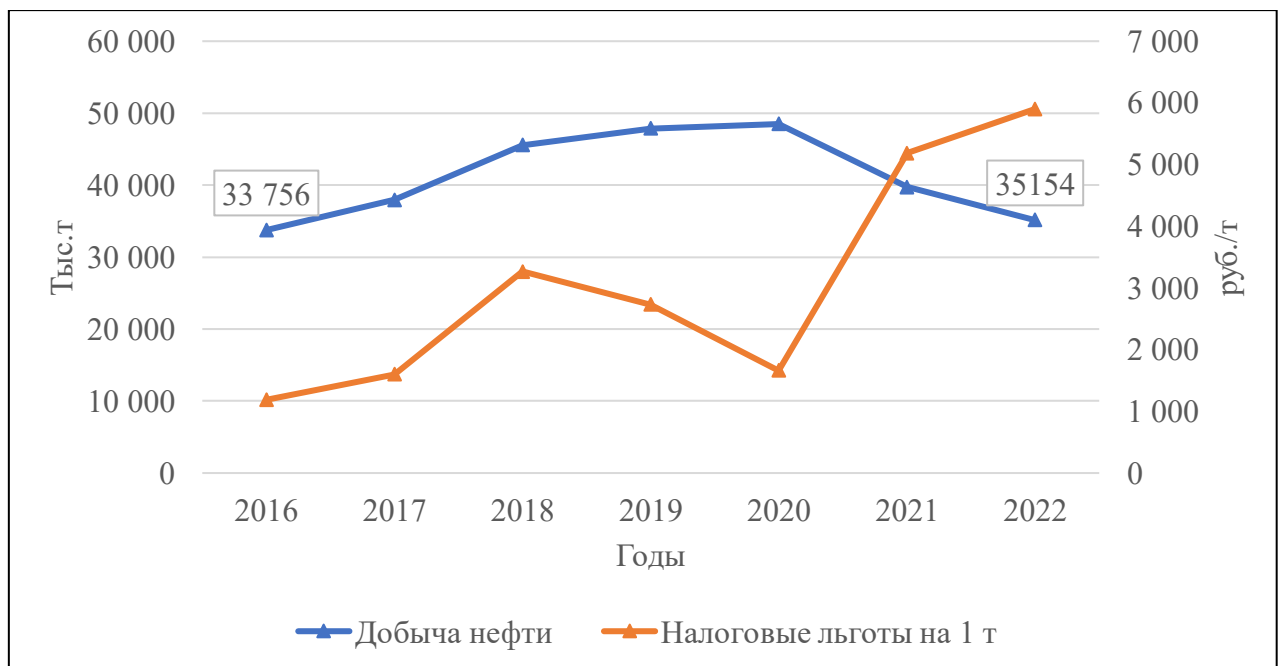
Таблица 15 - Данные о налоговых льготах в отношении добычи нефти, налогооблагаемой с применением значения коэффициента Кд, меньшего единицы

Год	Добыча нефти, тыс. тонн	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.	Сумма налога, не поступившего в бюджет в связи с применением налоговых льгот, тыс. руб.	Налоговые льготы, руб./т
2015 (2-е полугодие)	13 340	49 444 085	X	X
2016	33 756	142 469 137	40 084 106	1 187
2017	37 954	231 267 851	60 682 635	1 599
2018	45 569	404 200 552	126 221 741	3 267
2019	47 865	465 799 782	130 737 583	2 731
2020	48 489	331 325 098	80 553 800	1 661
2021	39 746	561 428 379	206 168 228	5 187
2022	35154	627 658 339	207 454 458	5 901

Источник: составлено автором на основании данных [141].

Данные ФНС и произведенные расчеты показывают, что добыча нефти с применением понижающих коэффициентов Кд увеличилась с 34 млн в 2016 г. до 48 млн т в 2020 г., а затем снизилась до 35 млн т в 2022 г. – рисунок 11. Таким образом, через 7 лет с года введения коэффициентов Кд добыча нефти на охваченных этой нормой участках недр практически вернулась на исходный уровень 2016 года.

Эти данные подтверждают ранее сделанный вывод о наличии определенных недостатков рассматриваемого налогового механизма, связанного с выборочным охватом участков недр, отсутствием связи с экономической эффективностью разработки запасов и срочным характером действия понижающих коэффициентов. В результате при неблагоприятной рыночной конъюнктуре стимулирующие меры перестают действовать в силу недостаточности их потенциала.



Источник: составлено автором на основании данных [141].

Рисунок 11 – Динамика суммы налоговых льгот в отношении добычи нефти, налогооблагаемой с применением значения коэффициента Кд, меньшего единицы

Так, ограничение добычи нефти в рамках соглашения ОПЕК+ приводит в первую очередь к сокращению добычи из ТРИЗ, что логично и экономически

обосновано как со стороны недропользователей, так и со стороны государства. Однако при наличии достаточно высоких стимулов недропользователи могут продолжать разработку ТРИЗ параллельно с поиском новых рынков сбыта нефти (например, для нефтехимии). Это позволило бы развивать новые технологии, сохранить кадры, пополнять бюджетную систему за счет не-рентных налогов.

Результаты проведенного анализа доказывают, что рентные налоги в контексте налогового регулирования разработки низкопроницаемых залежей должны быть привязанными к рентабельности проектов их разработки.

В целях исследования соответствия применяемых понижающих коэффициентов величине горной ренты, рассчитанной для условий добычи нефти из низкопроницаемых коллекторов, произведена оценка эффективности проекта разработки крупного нефтегазоконденсатного месторождения N, содержащего крупные запасы нефти в низкопроницаемых коллекторах, как показано в таблице 16 и на рисунке 12. Анализ приведенных показателей выполнен на основе проектной документации по месторождению с учетом действующих нормативов и методических рекомендаций [67; 82; 108; 133].

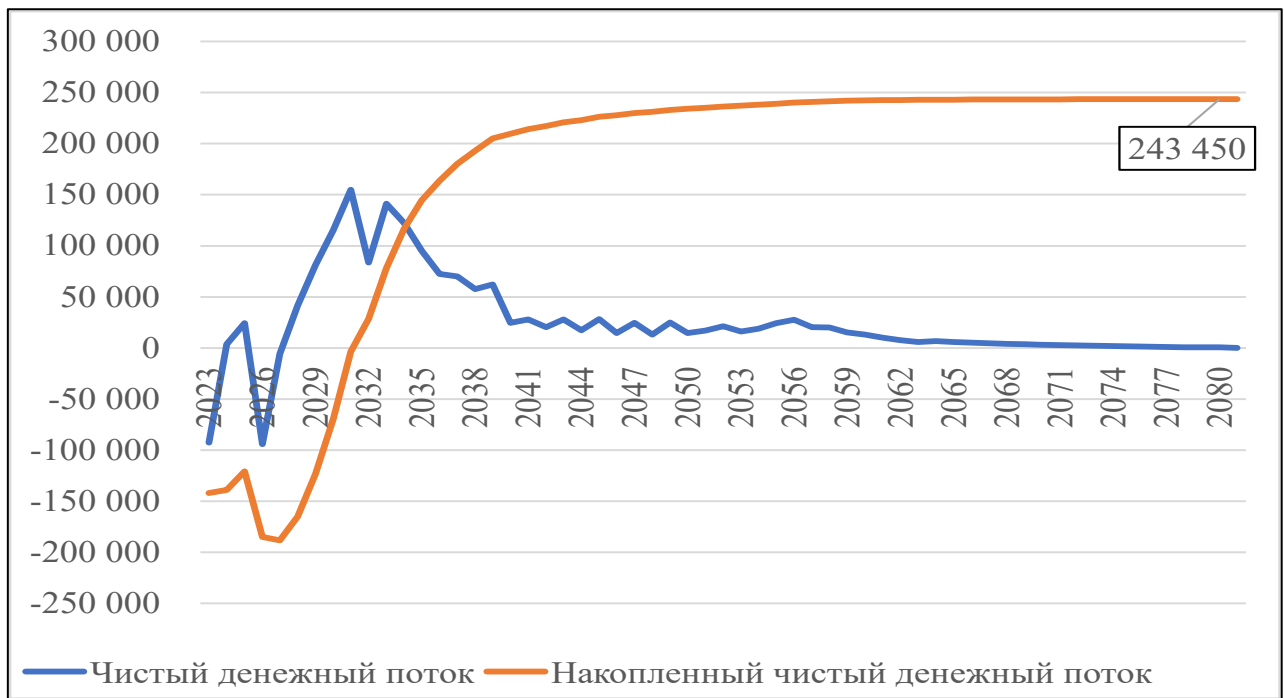
Применение понижающего коэффициента K_d , равного 0,4, позволило увеличить внутреннюю норму доходности проекта до 18,7%, в то время как без этой льготы она составляла менее 7%, как было показано в таблице 13.

Недостатком исследуемого налогового режима является частичное совпадение периодов действия понижающих коэффициентов K_d и коэффициента $K_{кан}$, равного нулю [74]. В период действия $K_{кан}$, равного нулю, происходит дублирование льгот по K_d и $K_{кан}$. В результате в период действия «региональной льготы» отсутствует мотивация недропользователя к разработке ТРИЗ. Компаниям выгодно сначала полностью использовать «региональную льготу» по наиболее эффективным «легким» залежам, а по окончании этой «льготы» (через 10-15 лет) начать разработку ТРИЗ. В результате возникает де-стимулирование разработки ТРИЗ. Поэтому в практической деятельности компаний применение K_d актуально только для тех регионов, где нет «региональных льгот».

Таблица 16 - Показатели эффективности разработки месторождения N, содержащего ТРИЗ, с применением коэффициента Кд, равного 0,4

Показатели эффективности проекта	Единицы	Значения
Выручка от продажи нефти	млн руб.	10 823 282
Выручка от продажи газа	млн руб.	498 552
ЕВИТДА	млн руб.	3 776 538
ЧДД	млн руб.	1 379 037
ВНД	проценты	18,7
Капитальные затраты, всего, в том числе	млн руб.	2 036 229
Затраты на геологоразведочные работы	млн руб.	62 242
Эксплуатационное бурение	млн руб.	1 176 233
Обустройство	млн руб.	494 328
Внешний транспорт	млн руб.	62 044
ОНСС	млн руб.	90 550
Прочие капитальные вложения	млн руб.	150 832
Операционные затраты без налогов	млн руб.	564 537
Налоги и пошлины	млн руб.	7 342 031
НДПИ	млн руб.	6 668 341
Налог на дополнительный доход от добычи УВС	млн руб.	0
Налог на имущество организаций	млн руб.	309 566
Налог на прибыль организаций	млн руб.	361 273
Вывозная таможенная пошлина на нефть	млн руб.	2 851
Операционные затраты	млн руб.	7 545 296
Суммарные затраты на разработку участка недр	млн руб.	9 942 797
Удельные капитальные затраты	тыс. руб./ т	7,2
Удельные операционные затраты без налогов	тыс. руб./ т	2,0
Удельные операционные затраты, включая налоги	тыс. руб./ т	27,8
Доля НДПИ в операционных затратах	проценты	88,4

Источник: составлено автором по данным [82; 108; 133].



Источник: составлено автором по данным [82; 108; 133].

Рисунок 12 - Чистый денежный поток проекта добычи нефти из низкопроницаемых коллекторов

Таким образом, достигается цель освоения новых регионов, но не достигается цель вовлечения в этих регионах низкопроницаемых залежей, поскольку для создания стимулирующего эффекта необходимо, чтобы налоговая нагрузка в отношении этих залежей была бы ниже, чем по остальным залежам, содержащимся в участке недр. Для усовершенствования исследуемого налогового режима целесообразно модифицировать формулу НДС на нефть. При расчете показателя, характеризующего особенности добычи нефти (Дм), целесообразно предусмотреть умножение коэффициента Кд, увеличенного на единицу, на сумму льгот, исчисленную с применением Ккан, равного 0. В этом случае Дм рассчитывается по формуле (10)

$$\begin{aligned} \text{Дм} = & \text{Кндпи} \times \text{Кц} \times (1 + \text{Кд}) \times (1 - \text{Кз} \times \text{Кдв} \times \text{Ккан}) - \text{Кк} - \\ & - \text{Кабдт} - \text{Кман}, \end{aligned} \quad (10)$$

где Кндпи равно 559;

Кц, Кд, Кдв, Кз, Ккан, Кк, Кабдт и Кман - коэффициенты, определяемые в соответствии со статьями 342, 342.2 и 342.5 Налогового кодекса РФ.

Исходя из изложенного целесообразно принять решение о модификации формулы НДС на нефть таким образом, чтобы в отношении трудноизвлекаемых запасов коэффициент Кд учитывался как дополнительная льгота по отношению к ставке, исчисленной с применением Ккан, равного 0. Также целесообразно отменить ограничение Кд по сроку, но ввести ограничение действия льготы исходя из достижения порогового значения индекса доходности инвестиций по аналогии с «региональной льготой».

Более радикальным решением проблемы было бы введение зависимости льготы от доходности инвестиций в новые технологии добычи и в разработку трудноизвлекаемых запасов. При этом в сферу действия налогового режима целесообразно включать участки недр с низкой экономической эффективностью разработки при базовом налоговом режиме. Это позволит достичь соответствия нефтегазовых налогов величине горной ренты, выровнять условия добычи ТРИЗ, характеризующихся различными геологическими параметрами.

2.3 Направления совершенствования НДС и налогового режима в отношении новых морских месторождений

Новый налоговый режим НДС установлен с целью повышения экономической эффективности проектов, в отношении которых отсутствуют другие льготы. Режим НДС включает пять различных групп, каждая из которых характеризуется своим набором условий исчисления и уплаты НДС и НДС (а до 01.01.2024 - и таможенной пошлины). Причем ставка НДС исчисляется по иной формуле, чем в базовом режиме и дифференцируется в зависимости от порядкового номера года с даты начала промышленной добычи на участке недр.

Изначально предполагалось, что режим НДС будет в большей степени привязан к дифференциальной ренте, чем базовый режим НДС, поскольку он предусматривает перенос налоговой нагрузки на финансовый результат, а также

возможность уменьшения налоговой базы НДС за счет расходов на добычу. Однако при более детальном рассмотрении качественные преимущества НДС становятся менее очевидны.

Наиболее благоприятный режим НДС предусмотрен для 1, 2 и 5 групп, состав участков недр в которых строго ограничен. Эти группы включают участки недр, расположенные в удаленных районах, почти полностью соответствующих перечню районов, к которым применяется коэффициент $K_{кан}$, равный нулю. В отношении групп 1, 2 и 5 установлены понижающие коэффициенты при исчислении НДС. Значительно дифференцированы и условия исчисления минимального налога. В отношении групп 1, 2, 4 и 5 минимальная база НДС равна нулю в налоговые периоды, в которых коэффициент K_g , характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участке недр, меньше 1. При этом для 1 и 2 групп льготный период K_g составляет 6 лет, для 4 группы – 2 года, а для 5 группы – 19 лет с года начала промышленной добычи нефти. Пятая группа характеризуется применением нулевых ставок НДС, а также возможностью вычета 100% затрат при исчислении НДС на период 15 лет с даты начала промышленной разработки. С точки зрения рентного подхода участки 5 группы являются «худшими участками», так как они находятся в наиболее труднодоступных районах Крайнего Севера, в которых отсутствует необходимая транспортная и иная инфраструктура.

Подавляющее количество участков недр, в отношении которых предусмотрена возможность перехода на НДС (с 01.01.2021), относятся к 3 и 4 группам.

3 группа изначально включала разрабатываемые участки недр на территории ХМАО и юга ЯНАО, в районах с развитой инфраструктурой. В этой части третью группу можно отнести к категории «лучших» участков недр с точки зрения рентабельности разработки и продуктивности скважин. Однако позже в эту группу были включены участки недр со степенью выработанности более 80%, то есть это участки с падающей добычей, рентабельность которых снижается по мере увеличения выработанности запасов. В отношении этой

группы установлен наиболее жесткий налоговый режим, исключаящий применение каких-либо льготных коэффициентов Кг или освобождение от вывозной таможенной пошлины, а также применяется минимальная налоговая база независимо от каких-либо условий.

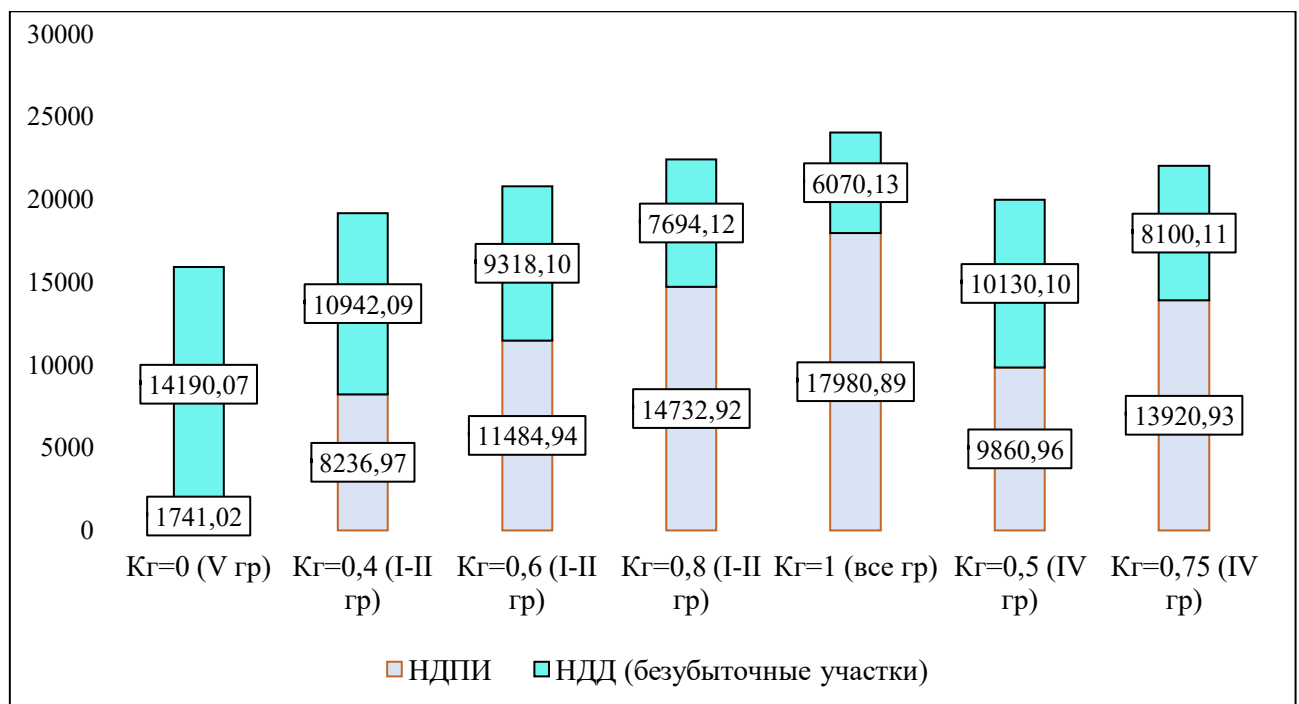
4 группа – это новые участки недр на территории ХМАО, они занимают промежуточное положение между лучшими и худшими. С одной стороны, они находятся в благоприятных географических условиях, а с другой – требуют новых инвестиций на разработку запасов. В отношении этой группы установлен налоговый режим, предусматривающий понижающие коэффициенты к НДС в течение первых двух лет с даты начала промышленной разработки. Этот режим более благоприятный, чем для третьей группы, однако менее благоприятный, чем для 1,2 и 5 групп.

Минимальная налоговая база исчисляется исходя из установленного предельного уровня затрат на добычу углеводородного сырья, равного сумме 7140 руб., умноженной на коэффициент-дефлятор. Наличие минимальной налоговой базы существенно повышает налоговые риски в рамках режима НДС. Сумма НДС не может быть ниже минимального налога, следовательно, минимальный уровень налога жестко закреплен. Сумма НДС может быть и выше, если затраты не «дотянут» до установленного уровня. Поскольку в рамках режима НДС применяется и НДС, то в рамках этого режима налоговая нагрузка только частично привязана к финансовому результату. Таким образом, по своей экономической природе НДС является особым налоговым режимом, в рамках которого установлены различные условия (а именно – различные налоговые базы НДС) в отношении групп участков недр, соответствующих лучшим, средним и худшим участкам в контексте рентного подхода.

Несмотря на то, что в режиме НДС действует единая адвалорная ставка 50%, суммы НДС на 1 т существенно различаются по участкам недр. На рисунке 13 и в таблице 17 показан диапазон варибельности суммы НДС на 1 т нефти для различных групп участков недр по состоянию на 01.01.2024. Из этого

следует, что налоговый режим НДД направлен на получение доходов, генерируемых в качестве дифференциальной ренты I.

В связи с тем, что в рамках режима НДД применяются разные налоговые базы и даже разные пакеты применимых налогов, то сравнение налоговой нагрузки для различных групп НДД должно производиться только по комплексу налоговых условий, а не по отдельным налогам, что отражено в таблице 17. Налоговая нагрузка варьируется от 0,28 в 5-й группе до 0,46 в 3-й группе, что подтверждает дифференциацию налоговых условий в зависимости от принадлежности участка недр к той или иной группе. Следует отметить, что формирование этих групп происходит как по принципу принадлежности к регионам, так и на основании данных по отдельным участкам недр.



Источник: составлено автором на основании данных [15; 131; 132; 143].

Рисунок 13 - Расчетные суммы налогов в режиме НДД, в рублях на 1 т

Действующим налоговым законодательством предусмотрены в ряде случаев возможности «перехода» на новый режим налогообложения по выбору налогоплательщика, что предполагает в целях налогового планирования выполнение анализа для перехода на НДД.

Таблица 17 - Расчетные ставки нефтегазовых налогов и пошлин в режиме НДС на 01.01.2024

Значения коэффициента К _Г	Группы НДС	Порядковый номер года для целей К _Г	Нефтегазовые налоги в режиме НДС, руб./т			Налоговая нагрузка, доли единицы
			НДД	НДПИ	Всего	
К _Г = 0	V	1-19	14190,07	1741,02	15931,09	0,38
К _Г = 0,4	I, II	1-5	10942,09	8236,97	19179,06	0,45
К _Г = 0,5	IV	1	10130,10	9860,96	19991,05	0,47
К _Г = 0,6	I, II	6	9318,10	11484,94	20803,05	0,49
К _Г = 0,75	IV	2	8100,11	13920,93	22021,04	0,52
К _Г = 0,8	I, II	7	7694,12	14732,92	22427,04	0,53
К _Г = 1	III	Все годы	6070,13	17980,89	24051,02	0,57

Источник: составлено автором на основании данных [15; 131; 132; 143].

Таким образом, ряд компаний может не использовать предоставленную возможность перехода на НДС, если это менее рентабельно для эксплуатируемого участка недр. В результате планирование потенциальных нефтегазовых доходов федерального бюджета затруднено. В таблице 18 представлены обобщенные данные ФНС из отчета по форме № 5-НДД по состоянию на 01.01.2023 [140].

Таблица 18 - Данные о налоговой базе и структуре начислений по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья за 2019-2022 гг.

Год	Добыча нефти (количество), тыс. тонн	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.	Количество участков недр, штук
2019	44 749	136 124	136
2020	54 009	148 233	163
2021	178 638	1 346 585	830
2022	225 532	1 473 918	912

Источник: составлено автором на основе данных [140].

Из представленных данных видно, что добыча нефти на условиях НДС возросла за период 2019-2022 гг. и составила 225,5 млн т на 01.01.2023.

Увеличилось и количество участков недр, применяющих режим НДС. Сфера действия данного режима постоянно расширяется. На 01.01.2023 переход на НДС осуществлен в отношении 912 участков недр [140].

Таким образом, можно сделать вывод о востребованности исследуемого налогового режима, что подтверждают и выполненные на основе финансовой модели крупного нефтегазового проекта расчеты суммарных налоговых выплат при режимах НДС и НДС.

Произведенное сравнение сумм нефтегазовых налогов по крупному проекту для режима НДС (включающего НДС, налог на имущество и налог на прибыль) и НДС (включающего НДС, НДС, налог на имущество и налог на прибыль) представлено на рисунке 14, из которого следует, что при переходе на налоговый режим НДС сумма нефтегазовых налогов, включая НДС и НДС, снизится в первые 10 лет, что важно для инвестиционной фазы проекта. Именно это снижение является причиной весьма значительного увеличения эффективности проекта при режиме НДС.

В таблице 19 представлены результаты расчетов, выполненных на основании финансовой модели анализируемого проекта.



Источник: составлено автором.

Рисунок 14 - Динамика сумм нефтегазовых налогов при разработке крупного нефтяного месторождения в рамках режимов НДС и НДС, в тысячах рублей

Анализ данных таблицы 19 показывает значительное снижение налоговой нагрузки при переходе в режим НДС. Несмотря на то, что НПО в целом по проекту увеличивается на 594 млрд руб., прирост внутренней нормы доходности составляет 14,8%, а прирост чистого дисконтированного денежного дохода (далее – ЧДД) – 690 млрд руб. Основываясь на данных результатах, можно сделать предварительный вывод о том, что в целом по участку недр режим НДС в наибольшей степени обеспечивает рентабельное освоение участка недр. Это достигается за счет существенного снижения суммы НДС, ставка которого в режиме НДС почти в два раза ниже, чем в режиме НДС. Между тем проведенные расчеты показали, что соотношение налоговой нагрузки в режимах НДС и НДС зависит от макроэкономических условий и издержек добычи нефти.

Таблица 19 - Основные результаты сравнительного анализа эффективности налоговых режимов от реализации нефтегазового проекта для компании – недропользователя

Показатели	Единицы измерения	НДС с применением Кд=0,4	НДС (4 группа)	Эффект от НДС для недропользователя
Выручка от продажи нефти	млн руб.	10 823 282		0
Выручка от продажи газа	млн руб.	498 552		0
ЕВИТДА	млн руб.	3 776 538	6 747 233	2 970 695
ЧДД	млн руб.	1 379 037	2 068 418	689 381
ВНД	проценты	18,7	33,5	14,8
Сумма налогов, в том числе	млн руб.	7 339 180	6 650 080	-689 381
НДС	млн руб.	6 668 341	3 697 928	-2 970 413
НДС	млн руб.	0	1 687 709	1 687 709
Налог на имущество организаций	млн руб.	309 566	309 566	0
НПО	млн руб.	361 273	954 877	593 604
Доля налогов в выручке от реализации	доли единицы	0,65	0,59	0,06

Источник: составлено автором по данным [82; 108; 133].

Вопреки устоявшемуся мнению о том, что режим НДС является более предпочтительным для недропользователей, при высоких ценах на нефть (порядка 85-90 долл./баррель и выше) и относительно низких издержках добычи (порядка 3000 руб./т), режим НДС является менее выгодным для компаний. Результаты сравнения величин нефтегазовых налогов при базовом режиме НДС и при режиме НДС при различных сценарных условиях (далее – СУ) представлены в таблице 20. Величина суммарных налогов при сценарных условиях 2 (высокие цены и низкие затраты) составила при режима НДС 26688 руб. на 1 т нефти, а при режиме НДС – 26481 руб./т, что на 207 руб. ниже.

Таблица 20 - Сравнение величин нефтегазовых налогов при различных налоговых режимах и сценарных условиях

Показатели	Сценарные условия 1 (СУ 1)	Сценарные условия 2 (СУ 2)	Разность показателей за счет сценарных условий, ΔСУ (СУ2-СУ1)
Цена нефти, долл. /барр.	72,88	86,38	14,12
Курс рубля, руб./долл.	73,7172	75,88	3,2828
Удельные затраты, руб./т	7140	3000	-4140
Показатели в базовом режиме НДС, руб./т			
НДС на нефть	21729	26481	4752
Показатели в режиме НДС, руб./т			
НДС	7276	11856	4580
НДС на нефть	10424	14832	4408
Всего НДС+НДС	17700	26688	8988
Разность показателей (режим НДС – режим НДС), руб./т			
НДС	7276	11856	4580
НДС на нефть	-11305	-11649	-344
Всего нефтегазовые налоги	-4029	207	4236

Источник: составлено автором на основании данных [4; 131; 132; 143].

Изменение внешних факторов в текущей деятельности нефтегазовых организаций часто затрудняет сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче с целью принятия решений о выборе налогового режима и оценке налоговых последствий такого решения. В свою очередь это создает и дополнительные риски для федерального бюджета, поступления в который ставятся в зависимость не только от объективной существующей волатильности мирового рынка нефти, но и поведенческих эффектов компаний, имеющих право выбора налогового режима.

Дифференциальная рента взимается не за счёт дифференцированной ставки налога, зависящей от рентабельности проекта, а за счёт разных налоговых баз. Если для пятой группы в течение первых 15 лет разработки участка недр установлена нулевая налоговая база, то для третьей группы установлена обязательная минимальная база НДД на всем протяжении проекта. Минимальная база НДД является механизмом гарантированных налоговых поступлений в бюджет, поскольку вычету при определении налоговой базы подлежат затраты в пределах установленного лимита. Таким образом, имеет место значительная вариабельность налоговых условий для различных участков недр.

Режим НДД является более предпочтительным, как правило, в отношении участков недр, содержащих только нефтяные залежи (без газовых), не содержащих ТРИЗ, и не подлежащих каким-либо иным налоговым льготам (например, Ккан, равному нулю). Большинство месторождений углеводородного сырья содержат либо газовые залежи, либо залежи, расположенные в низкопроницаемых коллекторах.

Недостатками налогового режима НДД можно считать следующие выявленные обстоятельства:

- 1) В первый год действия режима НДД (2019 г.) выпадающие доходы государства составили 213 млрд рублей [153], что говорит о недостаточно подтвердившихся поведенческих эффектах от введения данного налога, а также о более высоких по сравнению с НДПИ рисках для федерального бюджета.

2) Учёт исторических затрат при исчислении налоговой базы привел к существенному снижению бюджетных доходов по сравнению с ожиданиями.

Следует отметить, что оценка и учет исторических затрат – вопрос исключительно переговорный, возникающий при сделках между компаниями. Например, в уставный фонд первых СП российские компании вносили созданные активы; при передаче прав пользования недрами от одного недропользователя другому оценка производилась с учетом прошлых затрат.

В целях налогообложения существует базовый принцип зеркальности доходов и расходов. Если за какой-либо период учитываются расходы, то за этот же период для соответствующего налога должны учитываться и доходы. Но ретроспективный учет доходов и расходов фактически означает применение НДС к предыдущим периодам, что законодательством о НДС не предусмотрено. Учет исторических затрат фактически означает распространение действия НДС на прошлые налоговые периоды.

Для корректного учёта исторических затрат по каждой статье необходим детальный анализ отчетности налогоплательщика за прошлые периоды, что особенно затруднено в случаях, когда происходило переоформление лицензий на пользование недрами, в том числе смена юридического лица, являющегося пользователем недр. Таким образом, учет исторических затрат при исчислении налоговой базы НДС не представляется целесообразным.

3) Отсутствие прогрессивной шкалы ставки налога можно также отнести к недостаткам налогового механизма НДС. Отказываясь от нее, государство лишается части абсолютной ренты при существенном повышении цен на нефть и природный газ. Таким образом действующий НДС не раскрывает все возможности механизма налога на чистый доход/финансовый результат в плане получения государством максимально возможного дохода от эксплуатации участка недр.

4) Недостаточность для ряда месторождений финансовых стимулов для перехода на НДС, особенно в части участков недр с высокой степенью выработанности, относящихся к 3 группе НДС. Режим НДС не заменяет льготы

по старым месторождениям, как это предполагалось при внесении соответствующих норм в Налоговый кодекс. Для этих месторождений нужен специальный «поддерживающий» режим.

5) Фактором, серьезно тормозящим эффективное внедрение режима НДД, является невозможность разделения участка недр на газовые и нефтяные залежи с целью перевода нефтяных залежей на режим НДД. Напомним, НДД исчисляется по всем видам углеводородного сырья на участке недр, а не раздельно по отдельным его видам. Возникает ситуация, когда нефтяные залежи целесообразно перевести на режим НДД, а газовые более эффективны при режиме НДПИ. Это особенно характерно для месторождений ЯНАО, содержащих крупные запасы нефти в ачимовских залежах, являющихся сложными и дорогостоящими для разработки, в силу чего они при базовом режиме НДПИ практически не разрабатываются. Эти залежи являются частью нефтегазоконденсатных месторождений с основной долей добычи газа, в отношении которой режим НДПИ является предпочтительным.

Таким образом, применение базового режима НДПИ на этих месторождениях не позволяет перевести нефтяные залежи на НДД, в результате чего они не разрабатываются. Этот фактор необходимо учитывать при оценке поведенческих эффектов от внедрения НДД, а также при прогнозировании государственных доходов.

6) Наконец, нельзя не отметить такое обстоятельство, как отсутствие прозрачных процедур, связанных с расширением периметра НДД. Ежегодно в налоговое законодательство вносятся изменения, направленные на включение новых участков недр в сферу действия НДД, при этом отсутствуют какие-либо критерии или обоснования необходимости включения именно этих участков.

В финансово-экономических обоснованиях вносимых на рассмотрение законопроектов указывается, что выпадающие доходы федерального бюджета в связи с этим законопроектом отсутствуют. Но здесь важно понимать, что перевод участка недр на режим НДД – это не тоже самое, что предоставление налоговой льготы в виде понижающего коэффициента в рамках того же режима,

который применяется к участку недр. В случае с НДД речь идет о том, какой режим является более эффективным с позиций общественной эффективности, то есть бюджетной эффективности, эффективности для недропользователя и для экономики в целом. При разных макроэкономических сценариях соотношения налоговой нагрузки при НДС и НДД различно.

Финансово-экономическое обоснование законопроектов, направленных на расширение сферы действия режима НДС, должно содержать, в числе прочего, сравнительный анализ выпадающих бюджетных доходов при различных налоговых режимах (НДС и НДД) и при различных сценарных условиях.

Отсутствие методического подхода к проведению такого анализа, сложность самих расчетов из-за множественности необходимых геолого-технических параметров участков недр приводит к принятию решений, не в полной мере обоснованных с финансовой точки зрения.

Проведенный анализ позволил выявить следующие возможности усовершенствования налогового режима НДС:

- 1) исключить или ограничить вычет исторических затрат при определении налоговой базы;
- 2) ввести «мягкую» прогрессивную шкалу НДС с высоким пороговым уровнем рентабельности, при котором начинается рост ставки налога;
- 3) разработать методический подход к финансово-экономическому обоснованию законопроектов о переводе участков недр на режим НДС.

В результате принятия перечисленных мер был бы обеспечен более полный учет рентного подхода в рамках налогового режима НДС, что привело бы к повышению результативности налогового регулирования.

Актуальным в современных экономических условиях является режим новых морских месторождений, который был установлен в 2014 г. с целью обеспечения финансовых условий для освоения нефтегазовых ресурсов континентального шельфа Российской Федерации. По своей экономической природе режим НММ направлен на получение доходов, генерируемых в качестве дифференциальной ренты 1. При обосновании новых налоговых условий

принималось во внимание, что издержки добычи на морских месторождениях российского шельфа значительно выше, чем издержки добычи на суше - таблица 21. Величина издержек добычи зависит от уровня капиталовложений и от продуктивности скважин, которая в нефтедобывающей промышленности определяется в значительной степени величиной запасов месторождения.

Таблица 21 - Издержки добычи нефти в регионах с различными геолого-техническими условиями

Регион	Издержки добычи	Капитальные затраты	Сумма налогов	Чистый доход	Индекс доходности, единицы
	долл./барр.				
Россия, суша, высокоэффективные проекты	6,00	2,70	2,70	13,41	5,97
Новые морские месторождения, 1-й уровень сложности	14,50	9,86	9,86	16,40	2,66
Сахалинский шельф, 2-й уровень сложности	25,20	18,65	18,65	13,84	1,74
Сахалинский шельф, 3-й уровень сложности	56,50	39,55	39,55	-11,50	0,71
Россия, Каспийское море	28,10	10,60	10,60	11,52	2,09

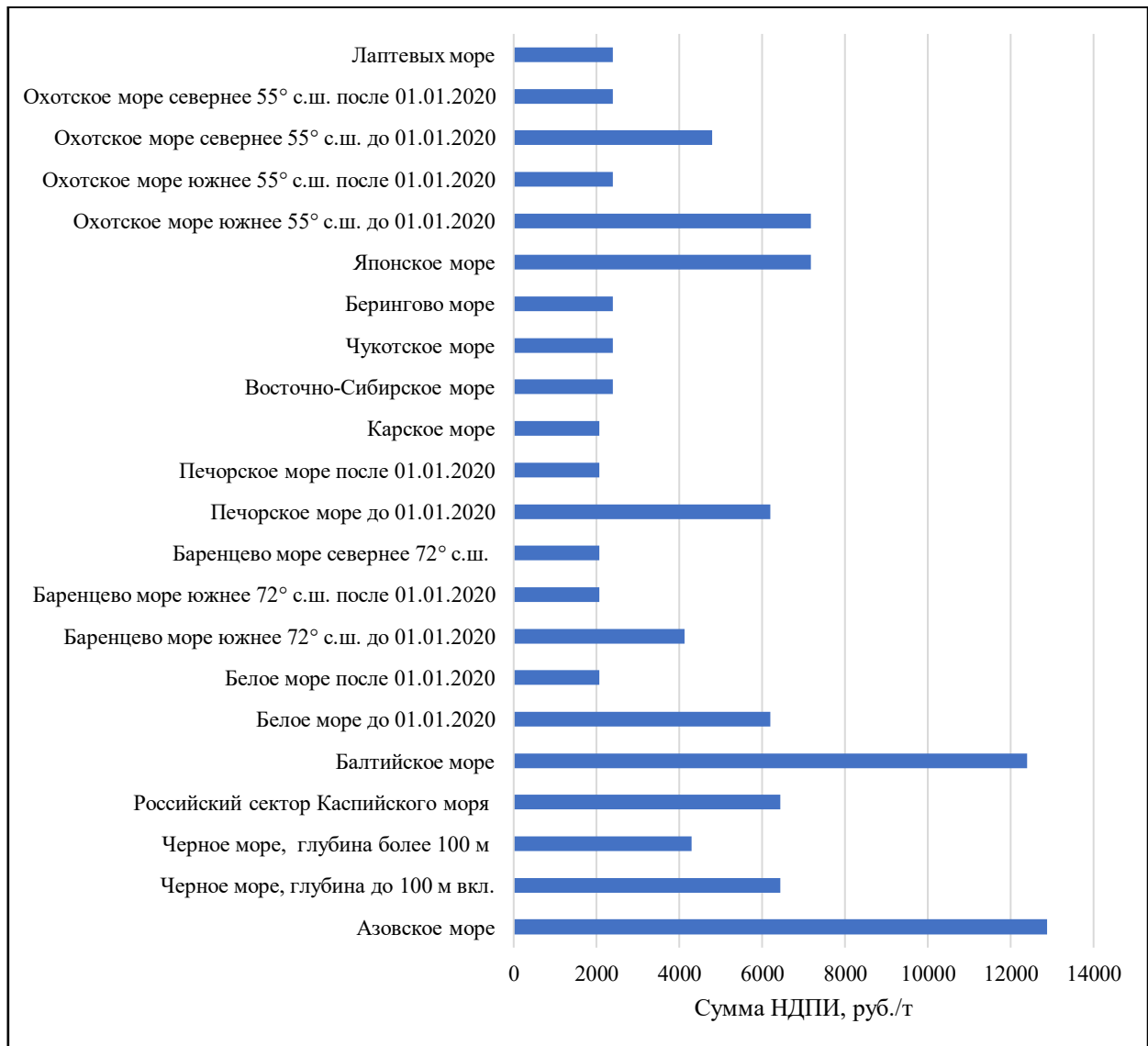
Источник: составлено автором на основании данных [36; 133].

Величина капиталовложений предопределяется геолого-техническими условиями проведения бурения (глубиной залегания продуктивных пластов, дебитами скважин, природными условиями) в большей степени, чем какими-либо другими факторами. Учитывая, что имеет место дифференциация издержек добычи нефти и газа в зависимости от морских регионов, ставки НДПИ установлены для морей, относящихся в различным группам сложности, с указанием и географической широты, на которой расположен участок недр. Например, для Охотского моря дифференцированные ставки установлены для месторождений, расположенных южнее и севернее 55 градуса северной широты.

Географический фактор учитывается не только посредством ставок НДПИ, но и путем установления регулируемых цен «нетбэк», ежемесячно публикуемых

Минэкономразвития и исходящих из различия в тарифах на транспортировку нефти для каждого моря.

В режиме НММ действует система адвалорных ставок, дифференцированных по географическому положению участка недр, в частности, по морям и географическим широтам, при значительной вариабельности ставок по отдельным морям. Данные о ставках НДС для режима НММ представлены в таблице 22 и на рисунках 15, 16.



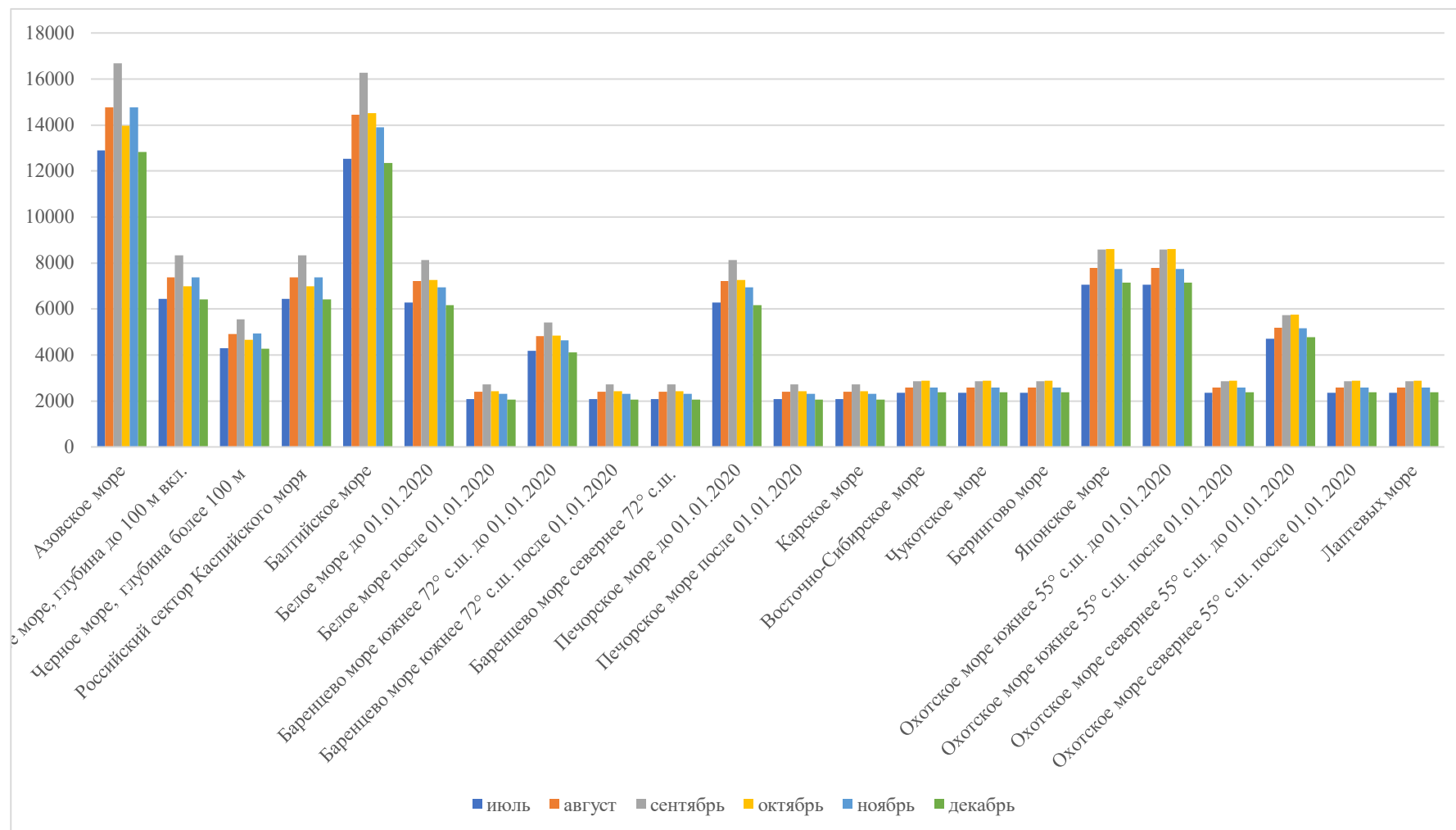
Источник: составлено автором по данным [151].

Рисунок 15 - Расчетные суммы НДС на новых морских месторождениях по состоянию на 01.01.2024, в рублях на 1 т

Таблица 22 - Налоговые ставки и налоговая нагрузка на проекты морской нефтедобычи в России на 01.01.2024

Характеристики категорий участков недр (море, географические координаты, даты регистрации лицензий)	Ставка НДС, проценты	Срок действия режима НММ, годы	Сумма НДС в руб./т	Налоговая нагрузка, доли единицы	Отношение льготной ставки НДС к базовой ставке, единицы
Азовское море	30	5	12870	0,31	0,47
Черное море, глубина до 100 м вкл.	15	7	6435	0,15	0,23
Черное море, глубина более 100 м	10	10	4290	0,10	0,16
Российский сектор Каспийского моря	15	7	6435	0,15	0,23
Балтийское море	30	5	12393	0,29	0,45
Белое море до 01.01.2020	15	7	6196	0,15	0,23
Белое море после 01.01.2020	5	15	2065	0,05	0,08
Баренцево море южнее 72° северной широты, до 01.01.2020	10	10	4131	0,10	0,15
Баренцево море южнее 72° северной широты, после 01.01.2020	5	15	2065	0,05	0,08
Баренцево море севернее 72° северной широты	5	15	2065	0,05	0,08
Печорское море до 01.01.2020	15	7	6196	0,15	0,23
Печорское море после 01.01.2020	5	15	2065	0,05	0,08
Карское море	5	15	2065	0,05	0,08
Восточно-Сибирское море	5	15	2392	0,06	0,09
Чукотское море	5	15	2392	0,06	0,09
Берингово море	5	15	2392	0,06	0,09
Японское море	15	7	7177	0,17	0,26
Охотское море южнее 55° северной широты, до 01.01.2020	15	7	7177	0,17	0,26
Охотское море южнее 55° северной широты, после 01.01.2020	5	15	2392	0,06	0,09
Охотское море севернее 55° северной широты, до 01.01.2020	10	10	4785	0,11	0,17
Охотское море севернее 55° северной широты, после 01.01.2020	5	15	2392	0,06	0,09
Лаптевых море	5	15	2392	0,06	0,09

Источник: составлено автором на основании данных [4; 132; 151].



Источник: составлено автором на основании данных [4; 132; 151].

Рисунок 16 - Ставки НДС на нефть на новых морских месторождениях во втором полугодии 2023 г., в рублях на 1 т

Режим НММ включает ряд особенностей:

- 1) налоговой базой является стоимость добытого полезного ископаемого;
- 2) применяются публикуемые государством цены, определяемые по методу «нетбэк»;
- 3) применяются адвалорные ставки НДС;
- 4) установлено освобождение от налога на имущество организаций;
- 5) применяется особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

В целях определения НПО налогоплательщик ведет отдельный учет доходов и расходов по каждому участку недр, являющемуся новым морским месторождением. Тем самым достигается существенно более высокий уровень НПО, чем при базовом режиме НДС на нефть, что направлено на компенсацию выпадающих доходов вследствие применения низких ставок НДС и освобождения от вывозной таможенной пошлины.

Таким образом, данный налоговый режим является механизмом взимания дифференциальной ренты I, отличающимся от «региональной льготы» способом учета мировых цен на нефть и распределением ценовых рисков между государством и налогоплательщиком.

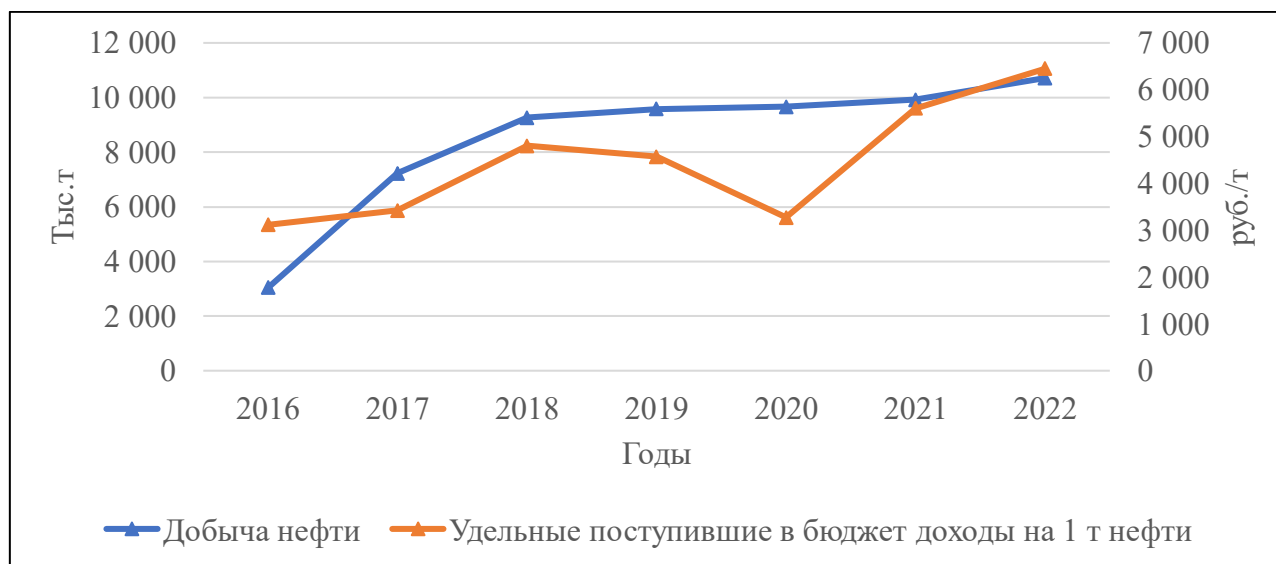
В таблице 23 и на рисунке 17 представлены данные о добыче нефти и налоговых поступлениях в отношении нефти, добытой на новых морских месторождениях за период 2015-2022 гг. Добыча нефти постепенно возрастает, однако темп роста очень низкий, причем за счет постепенного роста добычи на действующих месторождениях, но не за счет вовлечения новых участков недр.

При таких темпах роста планируемый уровень добычи нефти к 2035 г. (35 млн т) может не быть достигнутым. Подлежащая уплате в бюджет сумма НДС характеризуется скачкообразной динамикой, что объясняется волатильностью мировых цен на нефть.

Таблица 23 - Данные о налоговых льготах в отношении добычи нефти на новых морских месторождениях

Год	Добыча нефти (количество), тыс. тонн	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.	Сумма налога, не поступившего в бюджет, в связи с применением налоговых льгот, тыс. руб.	Удельные поступившие в бюджет доходы на 1 т, руб./т
2015 (полугодие 2)	569	1 768 886	X	3 109
2016	3 037	9 460 119	X	3 115
2017	7 225	24 719 566	X	3 421
2018	9 263	44 494 545	X	4 803
2019	9 575	43 745 568	X	4 569
2020	9 658	31 594 668	535	3 271
2021	9 919	55 575 046	1 856	5 603
2022	10 713	69 075 077	3 882	6 448

Источник: составлено автором на основании данных [141].



Источник: составлено автором по данным [141].

Рисунок 17 – Динамика добычи нефти и удельных налоговых поступлений от НДС в отношении нефти, добытой на новых морских месторождениях

В целом можно заключить, что исследуемый налоговый режим является востребованным, но его результативность находится на низком уровне, что связано с причинами неналогового характера. Следует отметить, что с учетом

положений, установленных законом Российской Федерации «О недрах» [12] в части предоставления права пользования участками недр континентального шельфа, количество налогоплательщиков строго ограничено: это компании с государственным участием (не менее 50%), имеющие опыт работ на морских месторождениях не менее 5 лет. Число таких компаний не превышает 10, при этом почти все они применяют режимы новых морских месторождений и соглашений о разделе продукции.

Другими факторами, тормозящими развитие шельфовых проектов, являются финансовые санкции, введенные в отношении этих проектов еще в 2014 г., высокая капиталоемкость проектов разработки месторождений, отсутствие технических средств для морской добычи углеводородов [129]. Все это послужило препятствием для объемных инвестиций.

Таким образом можно заключить, что несмотря на весьма благоприятные условия налогообложения новых морских месторождений результативность установленного налогового режима является невысокой, вследствие ограниченного доступа к праву пользования недрами на континентальном шельфе Российской Федерации и финансовых санкций, введенных в отношении шельфовых проектов. Это еще раз подтверждает ранее сделанный вывод о наличии факторов институционального характера, снижающих результативность налогового регулирования при освоении ресурсов континентального шельфа.

Режим НММ тем не менее имеет важное преимущество по сравнению с «региональной льготой»: срок применения данного режима устанавливается не с даты выдачи лицензии, а с даты начала промышленной добычи. Льготы распространяются на морскую добычу углеводородов независимо от того, когда выдана лицензия на пользование недрами. В то же время срок действия режима НММ не привязан к рентабельности проектов, то есть игнорируется рентный подход к ресурсным налогам. В результате возникают ситуации, когда льготы заканчиваются до того, как достигнута целевая для конкретного проекта ставка доходности инвестиций.

Недостатком режима НММ является также несбалансированность налоговой нагрузки в отношении НДС на природный газ для режима НММ и базового режима НДС. Режим НММ в отдельных случаях менее эффективен для компаний, чем базовый режим НДС, как было показано в таблицах 7, 8.

Из проведенного анализа следует, что в целях обеспечения компенсации падающей добычи в традиционных районах и создания прочного фундамента для налоговых доходов федерального бюджета на перспективу целесообразно принять ряд мер налогового регулирования новых морских месторождений, в том числе предусмотреть продление сроков действия режима НММ до достижения порогового уровня экономической эффективности их разработки по аналогии с «региональной льготой». Выполненный анализ позволяет сделать следующие выводы.

1) Несоответствие налоговых платежей величине и условиям взимания горной ренты приводит к тому, что ряд мер налогового регулирования является недостаточно эффективными ни для бюджета, ни для недропользователей: не востребованными выступают «региональные льготы», низко результативны льготы по НММ, имеет место наложение льгот по коэффициентам Ккан и Кд. Дальнейшее совершенствование налогообложения нефтегазового сектора должно идти в направлении более полного учета рентного подхода.

2) Разработанные предложения по изменению мер налогового регулирования нефтегазового сектора экономики в целях повышения его результативности включают: привязку налоговых льгот к показателям экономической эффективности проектов разработки месторождений углеводородного сырья; отмену «срочного» характера Ккан и Кд, которые во многих случаях не востребованы ввиду окончания срока действия льготы; установление единых и объективных критериев отнесения участков недр к трудноизвлекаемым; модификацию налогового режима НДС в направлении дифференциации ставки налога и исключения исторического убытка из налоговой базы; продление сроков действия режима НММ до достижения целевого уровня эффективности инвестиций в их разработку.

Глава 3

Развитие методов и механизмов налогового регулирования нефтегазового сектора с использованием информационных систем

3.1 Научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовом секторе экономики

В «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов» предусмотрено дальнейшее реформирование налоговой системы нефтегазовой отрасли в целях обеспечения стабильности доходов федерального бюджета в условиях высокой волатильности макроэкономических параметров [139]. Экспертами отмечается необходимость изменения этой системы с целью ее адаптации под внешние вызовы, связанные с введенными экономическими санкциями в отношении Российской Федерации [125].

Применительно к нефтегазовому сектору направления совершенствования мер налогового регулирования представлены в главе 2, включая предложения по внесению изменений в налоговое законодательство. В связи с этим следует отметить, что в процессе внесения изменений в условия налогообложения нефтегазовой отрасли Российской Федерации возникают риски, связанные с ограниченными возможностями прогнозирования влияния принимаемых мер налогового регулирования на финансово-экономические индикаторы развития минерально-сырьевой базы углеводородного сырья и экономики в целом. Предоставление налоговых преференций для отдельных групп или категорий участков недр далеко не всегда приводит к прогнозируемому увеличению добычи углеводородов и расширению налоговой базы нефтегазовых налогов.

В.Г. Пансков отмечает, что в условиях недостаточной продуманности концепции преобразований в налоговой системе эффективность большинства налогов оставалась низкой, не способствуя изъятию в доход государства

принадлежащей ему части рентного дохода [105, с. 94]. Это относится и к нефтегазовому налогообложению.

В работах российских специалистов уделяется особое внимание вопросу методики финансового обоснования налоговых нововведений. Так, в работе [94] сделан вывод о необходимости «более тщательного подхода к подготовке и принятию законов в такой чувствительной сфере, как изъятие природной ренты». Это особенно важно с учетом ожидаемого уменьшения рентных доходов и снижения предсказуемости объемов их поступления [135].

До 2022 г. основным критерием, обосновывающим введение новых налоговых льгот, являлись предположения об увеличении налоговой базы, то есть о повышении добычи нефти и газа как следствие снижения налоговой нагрузки. Однако прогнозы далеко не всегда реализовывались. Только в инвестиционных соглашениях, заключаемых в соответствии со статьей 343.5 НК РФ, увеличение добычи является обязательством компании и условием применения налоговых льгот. В остальных случаях это предположение, указываемое в ФЭО, не обязывало недропользователя достигать прогнозные уровни добычи. Таким образом, ожидаемое в результате налогового нововведения расширение налоговой базы нефтегазовых налогов не реализовывалось на практике.

Ситуация осложнилась в марте 2022 г., когда возникла угроза значительного сокращения добычи всеми производителями ввиду введенных международных ограничений на сбыт нефти. В этом случае компания может вынужденно сократить добычу. Таким образом стимулирующая роль налоговой льготы не будет реализована, возникнут выпадающие доходы федерального бюджета.

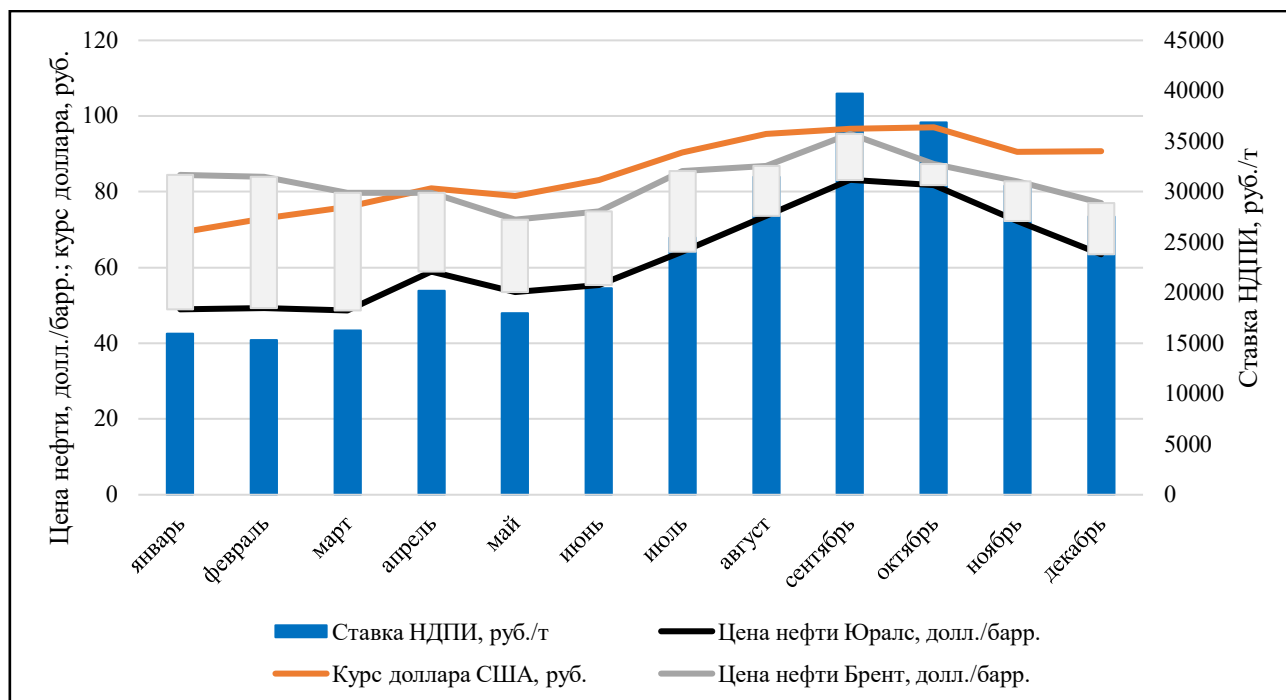
Проблемы обоснования налоговых нововведений обостряются в связи со сложностью и полирежимностью системы налогообложения нефтегазового сектора. Эксперты [102; 123] отмечают, что расчет НДС является громоздким, не соответствует принципу простоты и прозрачности налога, а также зачастую приводит к потере оперативности в оценке нововведений и даже ошибкам при

среднесрочном и долгосрочном прогнозировании нефтегазовых налогов. Вместе с тем сложность исчисления НДС является результатом многоуровневой дифференциации налоговых условий, необходимость которой признается большинством исследователей в области нефтегазового налогообложения [40, с. 43; 42, с. 61; 65, с. 37; 93, с. 142; 123, с. 147]. Так, М.М. Юмаев [123] отмечает, что «установление специфических ставок НДС на добычу нефти, формирование фискальной нагрузки на одном уровне для всех недропользователей обусловили снижение доходности отдельных проектов по добыче углеводородного сырья либо их убыточности». Таким образом, сложность налоговой системы является ее объективной характеристикой, которая обуславливает необходимость разработки и применения новых методик обоснования налоговых нововведений, направленных на повышение оперативности и обоснованности принимаемых в этой области решений.

Еще одним фактором, усложняющим обоснование налоговых нововведений в нефтегазовом секторе, является высокая волатильность и сложность прогнозирования экономических параметров, используемых для расчета ставок нефтегазовых налогов, таких, как цена нефти сорта «Юралс», курс доллара США к рублю, расчетная цена природного газа, поставляемого за пределы СНГ, средние оптовые цены реализации автомобильного бензина и дизельного топлива.

В качестве примера на рисунке 18 представлены данные об основных показателях, используемых для расчета ставки НДС на нефть в 2023 г. (без учета понижающих коэффициентов) [132; 143]. В течение 2023 г. цена нефти «Юралс» колебалась в диапазоне 48,67-83,18 долл./баррель, курс доллара США изменялся в пределах 69 – 97 рублей, диапазон колебаний цены «Брент» составил 72,66-95,31 долл./баррель. В 2022 г. появились новые переменные, существенно усложняющие планирование и прогнозирование нефтегазовых налогов [75]. В первую очередь речь идет о выраженной в 2022 г. тенденции увеличения дисконта на российскую нефть «Юралс» по сравнению с нефтью «Брент», значение которого в январе 2023 г. было сопоставимым с величиной ставки

НДПИ. Учитывая важность этого дисконта для определения величины НДПИ и, соответственно, доходов федерального бюджета, с 1 апреля 2023 г. этот параметр регулируется налоговым законодательством [4], что привело к его значительному снижению.



Источник: составлено автором по данным [132; 143; 152].

Рисунок 18 - Динамика макроэкономических параметров, используемых для расчета ставки НДС на нефть в 2023 г.

Актуальным фактором, который может в перспективе изменить все регулирование нефтегазовой отрасли, является тенденция к дедолларизации экономики и переход на расчеты за реализацию углеводородного сырья в других валютах. Нестабильность и непредсказуемость макроэкономических параметров, используемых при расчете ставок НДС и НДС, определяют целесообразность проведения многовариантных (мультиценарных) расчетов при прогнозировании нефтегазовых доходов бюджетов бюджетной системы России с целью получения обоснованной картины возможных результатов принимаемых мер налогового регулирования.

При обосновании налоговых нововведений в настоящее время, как правило, доминирует подход, основанный на расчетах денежных потоков по

отдельным (представительным) месторождениям с целью доказательства неэффективности либо низкой эффективности их разработки без предоставления налоговых льгот. Денежные потоки рассчитываются на период разработки участка недр, а основными показателями (критериями) выступают NPV, IRR и другие стандартные показатели эффективности проектов, приведенные в приложении Б. На основании таких расчетов недропользователем или разработчиком предлагается вариант налоговой конфигурации, обеспечивающий экономически эффективную разработку месторождения и повышение добычи углеводородов, что приводит к расширению налоговой базы нефтегазовых налогов и компенсации выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Практика развития нефтегазовых проектов показала, что достигаемые финансово-экономические показатели реализации проектов не всегда соответствуют их первоначальным технико-экономическим и финансово-экономическим обоснованиям. Исследуемый подход к определению целесообразности нововведений имеет следующие недостатки:

1) Не обеспечивается полный охват расчетами всех месторождений, что предопределяет возникновение рисков непредвиденных выпадающих доходов бюджета, либо неблагоприятное влияние на экономику разработки месторождений, которые не охвачены расчетами.

2) Расширение налоговой базы за счёт прироста добычи углеводородов, как фактор компенсации выпадающих доходов федерального бюджета, в настоящее время не является весомым аргументом с учетом установленных ограничений на добычу нефти [147]. Более целесообразно разрабатывать высокорентабельные участки недр (интенсивный вариант налогообложения), на которых можно собирать максимум налогов при ограничении добычи.

3) Содержится множество факторов неопределенности при прогнозировании на длительную перспективу, в том числе изменения налогового законодательства, макроэкономических параметров, технологий добычи, влияющих на эффективность проекта. Такой подход целесообразен для

инвестиций, однако при обосновании налоговых льгот он может дать множество различных результатов (вследствие многообразия сценарных условий, ставок дисконтирования). Выбор значений, на основании которых принимается решение, становится неоднозначным.

В связи с этим в рамках данного исследования предлагается иной научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли, главными чертами которого являются:

- детализация расчетов на уровне участка недр и отдельной залежи углеводородного сырья;
- разработка системы показателей для обоснования налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли;
- обоснование периода прогноза действия налоговых нововведений;
- направленность на использование информационных систем (далее - ИС) налогообложения нефтегазовой отрасли.

В рамках действующего законодательства налоговые льготы либо специальные налоговые режимы установлены как в отношении групп месторождений, объединенных определенными признаками, так и в отношении отдельных участков недр. Например, право на переход на режим НДД установлено как для отдельных участков недр, так и для групп участков недр (например, участки недр со степенью выработанности свыше 80%).

В целях обоснования дальнейших налоговых нововведений важным является вопрос о степени детализации расчетов, используемых для оценки налоговых и в целом экономических последствий принимаемых решений. В случае предоставления льгот или перевода на режим НДД отдельных участков, должны быть проведены обоснования в отношении отдельного участка недр. Что касается нововведений, распространяемых на группу участков недр, возникает вопрос: следует ли выполнять обоснование по отдельным участкам (с экстраполяцией на другие участки группы), либо следует проводить расчеты по всей группе, рассматриваемой в качестве объекта налоговых нововведений.

Исходя из принципов рентного подхода, направленного на достижение соответствия величины горной ренты величине нефтегазовых налогов, установленной для отдельного участка недр, целесообразным представляется выполнение определения рентного статуса, оценки и прогнозирования нефтегазовых налогов в отношении каждого объекта налогообложения (участка недр или залежи углеводородного сырья). Учитывая срочный характер целого ряда налоговых условий, важно при этом наличие сведений об условиях налогообложения отдельных участков недр, либо групп участков, которые можно было бы объединить по принципу однородности налоговых условий. В связи с этим при определении уровня детализации при оценке и прогнозировании нефтегазовых налогов необходимо учитывать многоуровневую дифференциацию и полирежимность налогообложения, которые диктуют определенные требования к методике оценки и прогнозирования нефтегазовых доходов государства. При сочетании таких характеристик системы налогообложения в рамках одной группы возникают различные результаты оценки экономической эффективности реализации проектов разработки месторождения, что зачастую делает группу экономически неоднородной.

Так, группировка по геолого-географическим принципам предполагает риск наличия высокорентабельных месторождений в составе льготированной группы участков недр. Сплошная же диагностика участков недр позволяет выявить нерентабельные участки, требующие адресную налоговую поддержку. В случае, если вся группа является нерентабельной, возможно объединение участков недр в группу по соответствующему признаку.

Исходя из рассмотренных факторов, при обосновании налоговых нововведений целесообразно определение рентного статуса каждого участка недр по всем уровням дифференциации (применимый налоговый режим, понижающие коэффициенты, длительность действия этих коэффициентов, право перехода на другой налоговый режим, налоговые вычеты и другие) с учетом

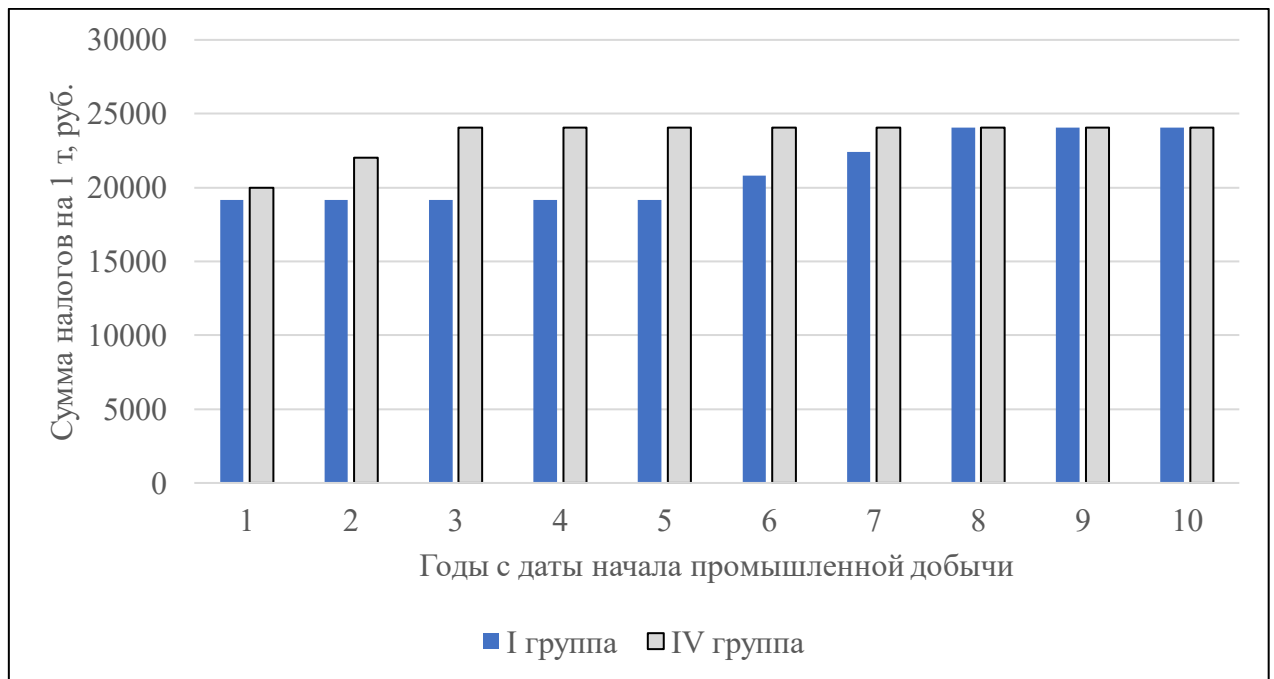
наличия льгот или иных условий, носящих срочный характер, требующих выполнения расчетов налоговых платежей на период прогноза.

Помимо макроэкономических изменений, значительные колебания уровня налоговых доходов происходят вследствие того, что большинство характеристик изменяются по времени, поэтому наступление нового календарного года приносит актуальные параметры структуры и величины нефтегазовых налоговых поступлений. По мере выработанности запасов, часть участков недр переходит в категорию, к которой применяются понижающие коэффициенты по НДС на газ, либо получает право перехода на НДС. По ряду участков недр прекращается применение «региональной льготы», понижающих коэффициентов Кд либо режима НММ в силу установленных временных ограничений. Таким образом в целях обоснования налоговых нововведений необходимо не только определить действующие ставки налогов по каждому участку недр, но и оценить ожидаемые существенные изменения налоговых поступлений, связанные с актуализацией налогового статуса участков недр.

Учет предстоящего прекращения действия понижающих коэффициентов, либо режима НММ, либо иных особых налоговых условий имеет важное значение при прогнозировании нефтегазовых налогов не только с позиций оценки потенциала роста доходов федерального бюджета, но и в целях определения ожидаемого снижения доходов региональных бюджетов. По окончании «льготных периодов» увеличивается ставка НДС и резко возрастают расходы, учитываемые в целях исчисления НПО и, соответственно, снижаются доходы бюджетов субъектов Российской Федерации, что особенно чувствительно для регионов ресурсного типа, экономика которых во многом зависит от деятельности нефтегазовых компаний. Это подтверждает вывод исследователей [117] о том, что закрепление основной части нефтегазовых налогов и платежей за федеральным бюджетом без учета фактора формирования налоговой базы на отдельных территориях, приводит к недополучению доходов бюджетов северных регионов. Таким образом, при оценке и прогнозировании нефтегазовых налогов следует учитывать срочный характер установленных

льгот как фактор, влияющий на формирование не только федерального, но и региональных бюджетов.

Примером изменения величины налогов в связи с наступлением нового календарного года является расчет НДС в режиме НДС, в рамках которого применяется коэффициент Кг, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участке недр, - рисунок 19.



Источник: составлено автором.

Рисунок 19 - Зависимость величины нефтегазовых налогов от номера года с даты начала промышленной добычи

Приведенные примеры показывают, что группы участков недр, объединенные по применяемым налоговым режимам и понижающим коэффициентам, не являются однородными по условиям налогообложения вследствие их дифференциации по датам с начала промышленной добычи либо датам выдачи лицензий, что существенно повлияет на суммы налоговых платежей. Таким образом в целях обоснования налоговых нововведений либо прогнозирования величины ожидаемых нефтегазовых доходов необходима детализация расчётов на уровне участка недр и отдельной залежи углеводородного сырья. В результате может быть обеспечена качественная

оценка и прогноз, однако выполнение расчетов с такой детализацией требует внедрения новых методик и технологий.

Детализация расчетов на уровне участка недр не означает предоставление налоговых льгот индивидуальным налогоплательщикам. Напротив, с помощью информационной системы возможно определить для каждого участка недр, насколько экономически оправданы те или иные льготы, как существующие, так и планируемые. В отличие от налогообложения нефтегазовой отрасли, действовавшего в 90-х годах, в данном случае речь идет об определении объективно-обусловленного уровня экономической эффективности и налоговой нагрузки для каждого участка недр, при котором исключается субъективное предоставление индивидуальных льгот отдельным налогоплательщикам.

Информационная система позволяет не устанавливать «сплошные» льготы для широкой группы участков недр (например, все участки, расположенные в Восточной Сибири), а предоставлять их адресно, что позволит сэкономить бюджетные средства, не нанося ущерба развитию нефтегазовых проектов.

Наглядный пример бюджетной эффективности такого подхода приведен в приложении В, где сравниваются варианты введения льготного налогообложения ко всем ачимовским залежам, и к залежам, разработка которых экономически не эффективна. В результате выборочного (адресного) подхода бюджетный эффект составит более 100 млрд рублей ежегодно.

Алгоритм обоснования нововведений в налогообложении нефтегазового сектора предлагается в два этапа.

Первый этап обоснования налоговых нововведений состоит в формировании перечня участков недр, на которые эти нововведения предположительно будут распространяться. Это могут быть как отдельные участки, так и их группы, в которые участки недр могут объединяться при наличии одинаковых характеристик (признаков) в целях установления общих налоговых условий. Следует отметить, что во многих случаях группировка участков недр по геолого-географическим признакам и использование этих признаков как критериев предоставления налоговых льгот - например,

«региональная льгота» - неизбежно включает ряд месторождений, которым льготы не необходимы. Это высокодебитные, расположенные близко от трубопроводов, залегающие на небольших глубинах месторождения, которые рентабельны в любом регионе. Единственным критерием для выравнивания налоговых условий добычи полезных ископаемых при этом следует признать экономическую эффективность проектов их разработки.

Вопрос об использовании показателей экономической эффективности проектов нефтедобычи в качестве критериев для предоставления налоговых льгот либо в качестве переменных при расчетах ставок нефтегазовых налогов, является дискуссионным. Считается, что это может сильно усложнить администрирование налогов и создать риски искусственного занижения налогов компаниями. Однако возможности искусственного занижения экономической эффективности (рентабельности) проектов разработки участка недр компаниями в настоящее время сильно ограничены, а в ближайшей перспективе будут сведены к нулю по мере дальнейшего развития цифровизации налогообложения. В методическом плане, если показатель экономической эффективности используется как критерий предоставления налоговых льгот, то порядок его расчета должен устанавливаться законодательно, что исключает возможность неоднозначного применения показателей экономической эффективности (или рентабельности).

В рамках предлагаемого научно-методического подхода для обоснования возможности включения участка недр в группу льготированных рекомендуется использовать индекс доходности инвестиций (далее - ИД), рассчитанный по параметрам проектной документации. Индекс рассчитывается как с учетом, так и без учета дисконтирования [25]. Предпочтительно использовать для расчетов индекс доходности дисконтированных инвестиций (далее – ИДД): если он больше единицы, - проект является экономически эффективным (рентабельным), в этом случае пороговой величиной доходности инвестиций является ставка дисконта, устанавливаемая в методике расчета данного показателя, зависящая в том числе от действующей в соответствующем периоде ключевой ставки ЦБ РФ,

а также от инвестиционного климата в целом. В отношении ставки дисконта, которая может использоваться при обосновании возможности предоставления налоговых льгот в отношении отдельного участка недр, может использоваться ставка, которая ранее использовалась в нефтегазовом секторе в аналогичных целях. Так, при проведении инвентаризации запасов нефти и газа расчет дисконтированных показателей экономической эффективности выполнялся при ставке дисконтирования 16,3%, а при дополнительном расчете использовалась ставка 15%. Исходя из этих показателей определялись «рентабельно извлекаемые запасы» – «объем запасов, извлечение которых экономически оправдано в действующих налоговых условиях» [20].

Ставка дисконта в размере 16,3% также ранее использовалась в целях обоснования предоставления льготы в виде освобождения от таможенной пошлины на нефть [16]. В настоящее время в практике обоснования налоговых льгот либо для перевода на режим НДС используются ставки дисконта 15% и 16%.

Возможные риски занижения данных о доходности инвестиций при использовании показателей ИД и ИДД нивелируются следующими факторами:

- в случае более высокой фактической доходности инвестиций по сравнению с проектной («заниженной») доходностью ставка налога будет автоматически увеличиваться в соответствии с предложенным в главе 1 алгоритмом расчета горной ренты;

- проектная документация подлежит государственной экспертизе, что является гарантией надежности и обоснованности содержащихся в ней параметров.

К числу критериев обоснования возможности предоставления налоговых льгот в отношении участков недр с завершившейся инвестиционной фазой и окупившимися капитальными затратами предлагается отнести отрицательное значение чистого денежного потока от операционной деятельности, рассчитанного в отношении отдельного участка недр. Следует тем не менее, отметить, что показатели рентабельности, отражающие деятельность

организации в целом и основывающиеся на финансовом результате, не применимы к обоснованию льгот по нефтегазовым налогам, поскольку объектом налогообложения является углеводородное сырье, добытое на участке недр.

Отдельно следует рассмотреть вопрос о возможности использования показателей налоговой нагрузки для целей обоснования возможности предоставления налоговых льгот. Как показано в главе 2, налоговая нагрузка в нефтегазовом секторе экономики глубоко дифференцирована по участкам недр, что объясняется различиями в условиях налогообложения, применяемых налоговых режимов и наличием либо отсутствием налоговых льгот. Если разработка высокодоходных участков недр эффективна и при высокой налоговой нагрузке (например, 60%), то для мелких или труднодоступных месторождений разработка становится убыточной при налоговой нагрузке свыше 50%. Кроме того, расчет налоговой нагрузки в целом по нефтедобывающим организациям не репрезентативен с точки зрения отражения соответствия налоговых условий величине горной ренты по участку недр, учитывая, что и сами льготы предоставляются не в отношении налогоплательщиков, а в отношении отдельных участков недр.

Таким образом, перечень участков недр, на которые может распространяться налоговое нововведение, следует формировать исходя из критериев, отражающих доходность проектов разработки этих участков.

Второй этап обоснования налоговых нововведений состоит в выборе необходимой системы показателей. С учетом принципов максимизации доходов федерального бюджета при соблюдении целевых индикаторов добычи углеводородного сырья, обоснованных в главе 1, предлагается система показателей, включающая как традиционные показатели оценки эффективности мер государственного (налогового) регулирования, так и новые элементы обоснования налоговых льгот.

Разработанная система показателей включает следующие показатели.

Количество участков недр и конкретных залежей УВС, на которые распространяются предполагаемые налоговые нововведения с учетом критериев,

определяющих возможность предоставления налоговых льгот, изложенных выше в данном параграфе. Данный показатель определяется с помощью информационной системы нефтегазового налогообложения, включающей базу данных по участкам недр и нефтегазовым налогам, принципиальная схема которой представлена в параграфе 3.2.

Сфера действия налогового нововведения (далее – сфера действия) - полный перечень участков недр и залежей УВС, на которые распространяются предполагаемые налоговые нововведения. Данный перечень формируется автоматически на основе ИС с учетом критериев выбора участков недр, установленных в проекте налогового нововведения. Например, если законопроектом предлагается перевод участков недр в Сахалинской области на режим НДД, то для дальнейших расчетов выбираются все участки недр данной области с соответствующими характеристиками.

Степень охвата (потенциальная востребованность налогового нововведения - CO) – показатель, рассчитываемый как отношение участков недр, на которые распространяются налоговые нововведения (в том числе льготы), к общему количеству участков недр, в пределах которых ведется разработка соответствующего вида УВС. Расчет показателя производится по формуле (11)

$$CO = N_n / N, \quad (11)$$

где N_n - численность участков недр, включенных в сферу действия;

N – общее число участков недр, на которых ведется добыча углеводородного сырья, являющихся объектами налогообложения НДПИ или НДД.

Степень охвата по добыче углеводородов – показатель, исчисляемый не по количеству участков недр, а по объему добычи каждого вида углеводородного сырья. В настоящее время в связи с тем, что информация о добыче отдельных месторождений относится к сведениям ограниченного доступа, применение данного показателя возможно на основе аналитических данных о расчетной или прогнозируемой добыче.

Выпадающие доходы на 1 т добычи нефти, конденсата или на 1000 м³ природного газа. Показатель оценивается как разность между суммой нефтегазовых налогов при действующих налоговых условиях и суммой нефтегазовых налогов при условии налогового нововведения по отдельному участку недр. Для расчета показателя используется формула (12)

$$\text{ВДТ}_n = (\text{СНДПИ}_n + \text{СНДД}_n) - (\text{СНДПИ}_{n\text{нов}} + \text{СНДД}_{n\text{нов}}), \quad (12)$$

где ВДТ_n – выпадающие доходы на 1 тонну добычи нефти, конденсата или на 1000 м³ природного газа на участке недр «n», руб.;

СНДПИ_n – ставка НДС для участка «n» при действующих условиях налогообложения, руб./т;

СНДД_n – расчетная сумма НДС для участка «n» при действующих условиях налогообложения, руб./т;

$\text{СНДПИ}_{n\text{нов}}$ – ставка НДС для участка «n» при условиях налогового нововведения, руб./т;

$\text{СНДД}_{n\text{нов}}$ – расчетная сумма НДС для участка «n» при условиях налогового нововведения, руб./т.

Расчет налоговых ставок и сумм налогов «до» и «после» предлагаемых нововведений по участкам недр и залежам углеводородного сырья производится на основании специальной ИС, предназначенной для оценки и прогнозирования нефтегазовых налогов.

Отметим важность оценки выпадающих доходов по участку недр, учитывая, что в состав многих участков входят залежи УВС, к которым применяется понижающий коэффициент Кд. В зависимости от объемов добычи из этих залежей средняя ставка НДС может значительно дифференцироваться даже среди однородных по другим характеристикам участков недр. Вследствие этого значения выпадающих доходов на 1 т по отдельным участкам недр могут быть различными.

Выпадающие доходы по группе участков недр, входящих в сферу действия. Показатель характеризует сумму выпадающих доходов федерального бюджета

вследствие налогового нововведения за год, на который производится оценка, и рассчитывается по формуле (13)

$$\text{ВД} = \sum_{n=1}^{N_n} \text{ВДТ}_n \times \text{Д}_n / 1000000, \quad (13)$$

где ВД – выпадающие доходы по группе участков недр, входящих в сферу действия, млрд руб.

N_n - количество участков недр, входящих в сферу действия, шт.;

Д_n – добыча нефти (конденсата, природного газа) в году, на который производится оценка, тыс. т/млн м³.

В связи с ограничениями добычи в рамках ОПЕК+ при оценке выпадающих доходов необходимо сравнивать налоговые поступления при действующем налоговом режиме и при новом режиме без учета прироста добычи.

Выпадающие доходы на период прогноза – показатель, отражающий величину выпадающих доходов при различных макроэкономических параметрах на период прогноза, ибо льготы носят срочный характер. Срок льгот по НДС устанавливается в 15 лет, а сроки КГ для НДС – от 2 до 15 лет в зависимости от группы НДС, поэтому принципиальным является «захват» порогового года. Поскольку многие участки могут быть в разработке уже несколько лет, то для них оставшийся период льготы может составлять менее 15 лет. Разбивка по 5-летним периодам рекомендуется для оценки краткосрочного (приоритетного) периода. Расчет данного показателя производится по формуле (14)

$$\text{ВДП} = \sum_{n=1}^N \sum_{t=1}^T \text{ВДТ}_{nt} \times \text{Д}_{nt}, \quad (14)$$

где ВДП - выпадающие доходы на период прогноза, млрд руб.;

T – период прогноза, годы;

t – номер года прогнозного периода;

Д_{nt} – добыча нефти, конденсата, природного газа в году t , тыс. т/млн м³.

Компенсационная добыча (КД) – объем добычи, обеспечивающий безрисковое реформирование налоговой системы за счет увеличения налоговой базы по всем участкам недр в периметре нововведений. Показатель рассчитывается путем суммирования показателей компенсационной добычи по отдельным участкам недр (КД_n).

Показатель же КД_n исчисляется путем деления полученной величины выпадающих доходов ВД_n на сумму нефтегазовых налогов при условии налогового нововведения в расчете на 1 т (1000 м³). В результате получается объем прироста добычи, который при новых условиях может компенсировать выпадающие доходы федерального бюджета. Данный показатель рассчитывается по формуле (15)

$$(КД_n = ВДТ_n \times Д_n / (СНДПInнов + СНДД_nнов)). \quad (15)$$

Величина компенсационной добычи должна быть условием налоговых нововведений по аналогии с налоговыми вычетами. Если добыча не увеличивается «по уважительным причинам», льготы не должны применяться.

Индекс превышения целевого уровня добычи нефти (природного газа) – отношение суммарного расчетного объема добычи нефти с учетом компенсационной добычи к объему добычи, определяемому исходя из установленных программными документами целевых индикаторов добычи нефти и заявленных ограничений, рассчитываемый по формуле (16)

$$Ипр = (Д_{баз} + КД) / Д_{ц}, \quad (16)$$

где Ипр – индекс превышения целевого уровня добычи нефти (природного газа), доли ед.;

Д_{баз} – суммарный расчетный объем добычи нефти или природного газа без учета компенсационной добычи, тыс. т / млн м³;

Д_ц – объем добычи, определяемый исходя из установленных программными документами целевых индикаторов добычи

соответствующего вида углеводородного сырья за вычетом заявленных Правительством Российской Федерации ограничений, тыс. т.

Превышение суммарного расчетного объема добычи над целевым уровнем в анализируемый период ($I_{пр} > 1$) означает, что налоговые нововведения требуют корректировки. Если расчетный объем добычи не превышает целевой уровень, налоговые нововведения не несут риска невыполнения объемов добычи в рамках соглашения ОПЕК+, а, следовательно, могут быть приняты при условии подтверждения их эффективности другими, предложенными выше показателями. В случае, если имеет место превышение целевого уровня добычи нефти, необходимо скорректировать условия предоставления налоговых льгот, например, установить временные ограничения добычи на участке недр, либо ввести отсрочку начала действия мер налогового симулирования.

Значительная часть налоговых нововведений инициируется субъектами законодательной инициативы на основании обращений налогоплательщиков – пользователей недр в связи с нерентабельностью разработки отдельных участков недр при действующем налоговом режиме.

Для оценки эффективности налоговых условий применяются два основных метода: сравнение суммы налогов в рамках каждого налогового режима и финансово-экономическое моделирование проекта при различных налоговых условиях. Поскольку наиболее «популярным» направлением в области налогового законодательства в настоящее время является перевод участков недр с режима НДС на режим НДС, рассмотрим эти методы на примере оценки эффективности актуального налогового нововведения.

Первый метод представляет собой упрощенную оценку налоговых расходов на 1 т добываемой нефти и используется исключительно для экспресс-анализа. Он предусматривает расчет базовой ставки НДС применительно к каждому оцениваемому участку недр и к отдельным залежам углеводородного сырья, объединенным по признакам, установленным налоговым законодательством для целей расчета налоговых ставок.

Учитывая, что как по НДС, так и по НДС установлены различные коэффициенты, влияющие на ставки налогов в зависимости от года с начала промышленной добычи, расчет удельной суммы налогов на 1 т отражает экономический эффект от перехода на режим НДС только для текущего налогового периода. Между тем, уже в следующем налоговом периоде может закончиться срок действия понижающих коэффициентов, что коренным образом изменит результаты сравнительного анализа. Таким образом, данный способ не является надежным инструментом сравнительной оценки эффективности налоговых режимов НДС и НДС.

Второй, наиболее детальный метод экономического анализа месторождений углеводородов, в том числе для целей налогообложения — это финансово-экономическое моделирование проекта разработки участка недр, обеспечивающее проведение расчетов на весь период добычи углеводородного сырья [19; 21; 25; 38; 78; 82]. В его основе находится оценка дисконтированных денежных потоков от реализации проекта разработки участка недр, в том числе оценка налоговых потоков.

Финансовое моделирование строится главным образом на основе более широкого исследования — технико-экономического обоснования проекта (далее — ТЭО), включающего оценку извлекаемых запасов месторождения, прогноз добычи углеводородов (на основе дебитов скважин и принятых вариантов разработки), что позволяет оценить потенциальную выручку от реализации продукции. Кроме того, в ТЭО приводится обоснование капитальных и операционных затрат, что актуально для расчета налогов, базой которых является финансовый результат.

Для целей сравнительного анализа налоговых режимов используются несколько показателей, наиболее важным из которых является прирост чистого дисконтированного дохода ($\Delta ЧДД$, ΔNPV), определяемый как разность между суммой годовых дисконтированных значений чистого денежного потока от разработки месторождений углеводородов при режиме НДС и аналогичным показателем при режиме НДС. Он характеризует превышение (или снижение)

налоговых выплат по проекту с учетом их неравноценности из-за разновременности - приложение Г.

Исследуемый методический подход к проведению сравнительного анализа эффективности различных налоговых режимов имеет существенные недостатки. Во-первых, разработка финансово-экономической модели, основанной на ТЭО, – это длительный процесс, включающий выбор подрядчика, проведение тендера и выполнение самой работы. Поэтому в большинстве случаев отчет по ТЭО сдается уже устаревшим с точки зрения действующего законодательства и макроэкономических параметров. Если необходимо провести анализ не для одного, а для нескольких участков недр, это влечет достаточно высокие дополнительные затраты налогоплательщика. Во-вторых, для составления ТЭО требуется обоснование различных геолого-технических данных, в первую очередь, дебитов скважин, которые не имеют прямого влияния на налоговые ставки, но существенно усложняют процесс анализа. В результате, финансовое моделирование может применяться к ограниченному количеству участков недр, требуя больших временных и финансовых затрат.

Следует также учитывать сложность прогнозирования налоговых ставок на длительную перспективу, поскольку невозможно обеспечить полную сопоставимость сценарных условий. Если для исчисления НДД используются такие показатели, как цена нефти Юралс, курс рубля к доллару США, индикативный тариф на транспортировку нефти, то для исчисления НДСИ помимо этого используются цены на автомобильный бензин и дизельное топливо на внутреннем и внешнем рынках. Таким образом, при расчетах с использованием сценарных условий не может быть обеспечена сопоставимость сценарных условий и результатов, поскольку выбор того или иного сценария цен на нефтепродукты будет влиять на прогнозные ставки НДСИ, при этом суммы НДД определяются без учета этих цен.

Исходя из такой ситуации, предлагается проводить сравнительный анализ с помощью 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 [77]. Данные периоды выбраны для анализа по следующим соображениям:

- средний срок действия лицензии на пользование недрами, то есть срок инвестиционного цикла для компании - пользователя недр, составляет 20 лет;

- средний срок действия проектной документации на разработку месторождения составляет 5 лет, следовательно, предлагаемый метод позволяет принять решение о выбранном налоговом режиме в рамках проектного документа [21];

- срок действия льготных коэффициентов к ставке НДС составляет 15 лет с даты начала промышленной добычи, то есть предлагаемые сроки позволяют охватить весь льготный период;

- выбор налогового режима, как правило, более актуален для краткосрочного периода (5-10 лет).

Использование постоянных цен текущего налогового периода является более предпочтительным, чем использование сценарных цен, поскольку сравниваемые налоговые платежи исчисляются с учетом различных макроэкономических или регулируемых параметров.

С учетом вышеизложенного формула (17) расчета суммы налоговых платежей в рамках налогового режима НДС (DPT_{ндпи}) принимает вид

$$DPT_{ндпи} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^J \frac{PT_{ij}}{(1+r)^i}, \quad (17)$$

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

i – порядковый номер года, от 1 до 5;

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).

Аналогично рассчитывается показатель $DPT_{ндд}$. Соответственно, экономический эффект от перехода на НДС определяется как разность двух показателей — $DPT_{ндпи}$ и $DPT_{ндд}$.

Преимущества предложенного метода заключаются в следующем:

- 1) сравнение сумм нефтегазовых налогов наиболее реалистично отражает выгоды или убытки от перехода с режима НДС на НДС;
- 2) в целях корректности сопоставления величины нефтегазовых налогов в их состав не включается налог на прибыль организаций, являющийся корпоративным налогом, в отношении которого не предусмотрен отдельный учет доходов и расходов по участку недр;
- 3) в целях отражения одновременности налоговых затрат применяется дисконтирование налоговых потоков;
- 4) срок по НДС устанавливается в 15 лет, а сроки Кг для НДС – от 2 до 15 лет в зависимости от группы НДС, поэтому принципиальным является «захват» порогового года.

Использование предложенной методики позволяет определить как краткосрочные налоговые отчисления, так и долгосрочные. Кроме того, предлагаемый показатель, учитывающий специфику российской налоговой системы в области добычи нефти, может применяться и в других налоговых системах с несколькими налоговыми режимами. Для подтверждения корректности сравнительный анализ эффективности налоговых режимов при реализации нефтедобывающего проекта, произведенный на основе расчетов, выполненных различными методами. Результаты расчетов по упрощенной методике, исходя из различных макроэкономических параметров (сценарных условий) представлены в таблице 24.

Расчеты показали, что при сценарных условиях, характеризующихся высокими ценами на нефть (СУ1), суммарные нефтегазовые налоги на 1 т нефти при режиме НДС ниже, чем при режиме НДС во всех случаях, кроме залежей, к которым применяются коэффициенты Кд, равные 0,8 и 1. При сценарных условиях, характеризующихся более низкими ценами на нефть (СУ2), сумма

налогов в режиме НДСПИ превышала сумму налогов в режиме НДС только для залежей, к которым не применяется понижающий коэффициент Кд.

Таблица 24 - Сравнение налоговой нагрузки на 1 т нефти при различных налоговых режимах

Залежи с применением коэффициентов к ставке НДСПИ:	Ставка НДСПИ	Итого режим НДСПИ	НДС	Ставка НДСПИ	Итого режим НДС	Режим НДСПИ – режим НДС
	Режим НДСПИ		Режим НДС			
	руб./т					
СУ1						
Кц=0	9345	9345	6195	17103	24709	-13953
Кд=0,2	17816	17816	6195	17103	24709	-5482
Кд=0,4	19722	19722	6195	17103	24709	-3576
Кд=0,8	23534	23534	6195	17103	24709	236
Кд<1	25440	25440	6195	17103	24709	2142
СУ2						
Кц=0	6706	6706	6541	10425	22679	-15244
Кд=0,2	14419	14419	6541	10425	22679	-6622
Кд=0,4	16246	16246	6541	10425	22679	-6622
Кд=0,8	19902	19902	6541	10425	22679	-493
Кд=1	21729	21729	6541	10425	22679	1550

Источник: составлено автором.

Из проведенного анализа можно сделать два вывода:

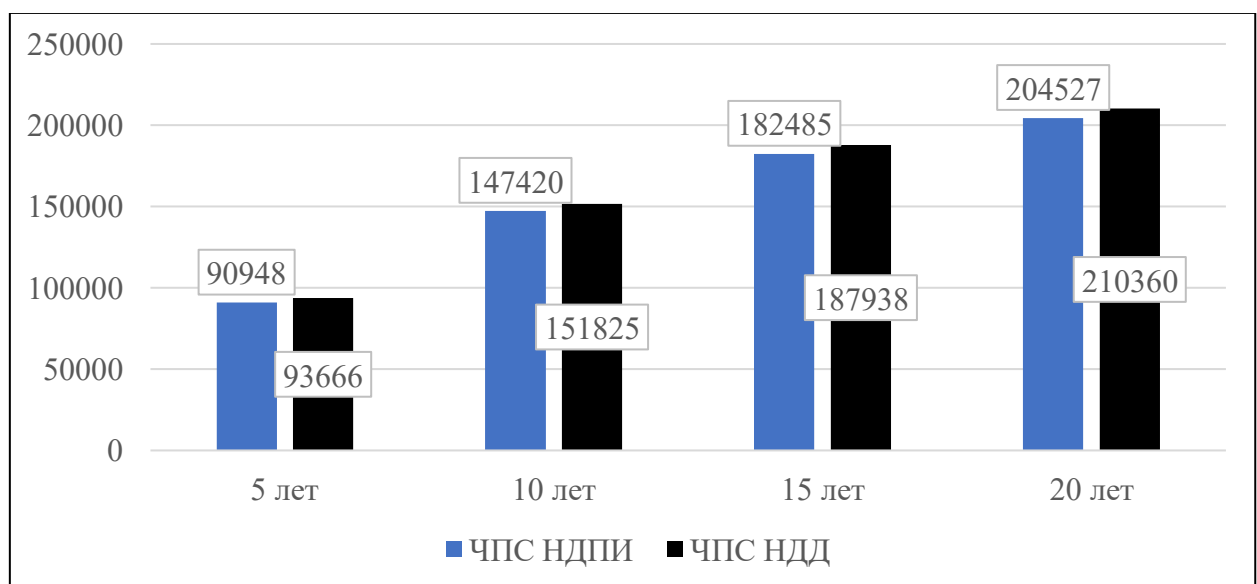
1) преимущества режима НДС не стабильны, они изменяются в зависимости от макроэкономических условий и наличия в составе участка недр

залежей, содержащих запасы природного газа или труднодоступные запасы нефти;

2) для трудноизвлекаемых запасов нефти переход на НДД с экономической точки зрения неэффективен, а следовательно, в целях стимулирования разработки этих запасов целесообразно усовершенствовать режим, предусматривающий понижающие коэффициенты Кд с учетом рекомендаций, представленных в главе 2 настоящего исследования.

Для уточнения полученных результатов выполнены расчеты на основании показателя DPT для проекта, 50% запасов в котором составляют низкопроницаемые залежи нефти, к которым применяется понижающий коэффициент Кд, равный 0,4.

Рисунок 20 показывает, что дисконтированные суммы налоговых платежей по всем рекомендуемым периодам оценки на условиях НДД превышают аналогичный показатель в режиме НДПИ. Данный пример показывает важность проведения налоговых расчетов с применением всего комплекса показателей, включая предложенный показатель DPT. При этом результаты будут различаться в зависимости от структуры запасов углеводородов, в том числе газовых залежей.



Источник: составлено автором.

Рисунок 20 - Показатели DPT по проекту разработки участка недр, в рублях на 1 т

При оценке на основании DPT более эффективным для компаний является режим НДС (с учетом применяемой к 50% запасов по данному проекту льготы в виде коэффициента $K_d=0,4$). Различия в значениях показателей DPT для двух сравниваемых режимов являются незначительными, в пределах 3-6 %, однако превышение налоговой нагрузки при НДС является устойчивым для всех периодов. Таким образом, проведенные расчеты с применением новых показателей свидетельствуют о том, что режим НДС не является однозначно более преференциальным. Для ряда залежей углеводородного сырья более благоприятные налоговые условия в целях стимулирования их разработки обеспечивает режим НДС.

Преимущества показателя DPT заключаются в следующем:

- сравнительный анализ эффективности налоговых режимов для нефтегазовых проектов с помощью данного показателя требует незначительных трудозатрат, что позволяет производить оперативные расчеты по целому ряду лицензий;
- оперативность расчетов не сказывается на качестве результатов при обеспечении учета оптимального количества факторов и сопоставимости результатов;
- периоды расчета соответствуют требованиям проектной документации и срокам лицензии на пользование недрами;
- результат является достаточно наглядным, очищенным от влияния других факторов, что очень важно для сравнительного анализа;
- учитывая длительный срок разработки месторождений углеводородов, сравнение налоговой эффективности только на основании ЧДД проекта лишь частично охватывает финансовые последствия перехода на режим НДС.

Таким образом, предлагаемый инструмент является надежным дополнением к традиционным методам сравнительного анализа эффективности налоговых режимов, основанным на показателях ВВД и ЧДД.

К специфическим показателям эффективности налоговых льгот для недропользователя можно отнести увеличение рентабельного срока разработки

запасов – срока разработки запасов, при котором текущий денежный поток от реализации проекта является положительным, либо сумма годовых потоков в пределах периодов отрицательных денежных потоков компенсируется суммой годовых положительных потоков следующего за ним периода; подробное определение данного термина приведено в приложении Б в соответствии с Приказом Минприроды России [19].

Наконец, важным показателем эффективности налоговых льгот для налогоплательщика – недропользователя является увеличение Р-фактора (индекса доходности инвестиций - ИД), характеризующее влияние предполагаемого нововведения на окупаемость инвестиций. Данный показатель широко используется в мировой практике нефтегазового налогообложения. В приложении Б приводится детальное описание вышеуказанных показателей.

В совокупности анализ данных показателей является основой принятия или не принятия недропользователем решения об эффективности налоговых льгот и о возможности их применения к проекту разработки запасов углеводородного сырья. При этом обеспечивается понимание значений показателей востребованности налоговых льгот. Если льготы не приводят к повышению экономической эффективности проекта разработки месторождения, то не следует ожидать высоких показателей их востребованности.

Разработанный научно-методический подход к обоснованию налоговых нововведений в нефтегазовом секторе в целях минимизации рисков выпадающих доходов федерального бюджета содержит: детализацию расчетов на уровне участка недр и залежи углеводородного сырья; систему показателей, направленных на обоснование налоговых нововведений в нефтегазовом секторе; направленность на использование информационной системы налогообложения нефтегазовой отрасли. Новизной предложенного методического подхода является условие полного охвата всех участков недр при расчете выпадающих доходов, определение показателя потенциальной востребованности налогового нововведения; детализация расчетов на уровне участка недр и отдельной залежи углеводородного сырья, что может быть достигнуто только при использовании

цифровой информационной системы нефтегазового налогообложения. Предложено применение дополнительных показателей обоснованности налогового нововведения: компенсационная добыча 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+. Использование предложенного научно-методического подхода позволит повысить оперативность и обоснованность оценки нефтегазовых налогов, а также диагностировать риски при принятии решений о налоговых нововведениях, что будет способствовать укреплению бюджетной устойчивости Российской Федерации.

3.2 Принципы разработки информационной системы нефтегазового налогообложения как инструмента налогового регулирования

Актуальность трансформации налогового регулирования в области нефтегазового сектора экономики, основанной на цифровой информации, отмечается ведущими экспертами в области налогообложения природопользования [72; 137].

Современные технические возможности позволяют использовать не только финансовые модели, но и создавать информационные системы, объединяющие различные базы данных с финансовыми моделями. В качестве инструментария для обеспечения оперативного и высокоточного мониторинга и прогноза нефтегазовых доходов в условиях изменяющейся макроэкономической ситуации может выступать цифровая информационная система нефтегазового налогообложения (далее - ИСНГН), позволяющая автоматизировать процесс оценки нефтегазовых налогов в масштабах всей отрасли с детализацией на уровне каждого объекта налогообложения (участка недр или отдельной залежи углеводородного сырья).

Такая система может использоваться как в целях государственного налогового регулирования, так и в деятельности нефтегазовых компаний. Основными направлениями использования ИСНГН являются:

- финансово-экономическое обоснование налоговых нововведений в нефтегазовой отрасли;
- оценка налоговых последствий различных юридически значимых решений;
- налоговое планирование и прогнозирование;
- обоснование принимаемых решений в случае возможности выбора налогового режима, например, НДС или НММ;
- обоснование инвестиционных решений.

В целях анализа возможностей использования информационных систем в процессе налогового регулирования нефтегазовой отрасли предлагается применять разработанную пилотную информационную систему «NALO&G», предназначенную для повышения оперативности расчетов нефтегазовых налогов при налоговом планировании, прогнозировании налоговых платежей в бюджет, разработке новых налоговых механизмов. Схема этой системы представлена на рисунке 21.

Исходной базой данных ИСНГН выступает набор характеристик участков недр, необходимых как для расчетов в рамках действующего законодательства, так и для расчетов вариантов изменения законодательства с вовлечением новых параметров. ИСНГН формируется на основании информационных ресурсов Роснедр - государственного реестра участков недр и лицензий на пользование недрами и Государственного баланса запасов полезных ископаемых. Из указанных источников выбираются характеристики, установленные налоговым законодательством в целях расчета ставок НДС и НДС. Основными данными являются номер лицензии, дата выдачи лицензии, наименование компании-недропользователя, регион, в котором расположен участок недр, степень выработанности запасов, величина запасов, проницаемость и эффективная нефтенасыщенная толщина пласта, глубина залежи и другие.



Источник: составлено автором.
 Рисунок 21 - Принципиальная схема информационной системы нефтегазового налогообложения

На основании исходной базы данных с помощью алгоритмов информационной системы происходит идентификация каждого участка недр для целей налогообложения, формируется его принадлежность к той или иной группе участков недр.

Таким образом формируется база данных по налоговым характеристикам участков недр: применяемым к отдельному участку недр налоговым режимам, понижающим коэффициентам к ставке НДС, отнесению к той или иной группе в режиме НДС, применяемым налоговым вычетам. Эта база данных содержит следующую информацию по каждому участку недр:

- данные по лицензии - номер лицензии на право пользования участками недр, входящими в состав запрашиваемого месторождения;

- данные о географическом положении («Регион») отражают региональные налоговые категории, являющиеся основаниями для отнесения либо к общеприменимым налоговым условиям, либо к льготным условиям налогообложения, в том числе в части применения коэффициента $K_{кан}$, равного нулю, ставки 0 при добыче газа и конденсата для производства СПГ и нефтехимии, режима НММ, других особых условий налогообложения;

- данные о пользователе недр отражают организацию – пользователя недр на основании лицензии в соответствии с государственным реестром участков недр, предоставленных в пользование, и лицензий на пользование недрами [128];

- данные о налоговом режиме - отражают налоговый режим, применимый к участку недр в соответствии с действующим законодательством.

При расчете НДС в результатах отражаются следующие налоговые режимы:

- 1) «НДС» - общеприменимый режим, за исключением режимов НММ и СПГ;

- 2) « $K_{кан}=0$ » - режим НДС, характеризующийся применением коэффициента $K_{кан}$, равного нулю, для отдельных регионов регион добычи нефти. Для удобства пользователей применение $K_{кан}$, равного нулю, отражается в графе «Налоговый режим»;

3) «НММ» - режим, установленный для новых морских месторождений;

4) «СРП» - режим, установленный для соглашений о разделе продукции.

Полученные данные о налоговом (рентном) статусе участков недр используются в качестве исходных данных в налоговой модели, которая является ключевым элементом информационной системы, носит универсальный характер и содержит алгоритм расчета нефтегазовых налогов применительно к каждому налоговому режиму. Архитектура информационной системы, в которой присутствует разделение сущностей автоматизации и основной логики расчетов, позволяет выбирать наиболее доступный интерфейс для формирования налоговой модели. Поэтому налоговая модель может быть разработана в Excel, а также быть изолированной от части автоматизации вычислений, написанной на языке программирования python, что расширит круг специалистов, которые смогут ежемесячно обновлять необходимые макропараметры и модифицировать модель для анализа вариантов изменения системы налогообложения.

Результатом расчетов на основе налоговой модели является ежемесячно обновляемая база данных ставок нефтегазовых налогов по месторождениям и конкретным залежам углеводородного сырья на период прогнозирования при заданных макропараметрах. Расчеты производятся при помощи итерационных вычислений автоматизированного ядра информационной системы на основе налоговой модели при помощи языка программирования python. Изменение исходных макропараметров позволяет оперативно получать результаты расчетов в мультисценарном режиме. На основе этих данных рассчитываются суммы налогов исходя из фактических либо планируемых объемов добычи углеводородного сырья.

На основании базы данных по нефтегазовым налогам возможно проведение различных аналитических расчетов и прогнозов, таких как оценка поступлений в федеральный бюджет на прогнозный период при заданных сценарных условиях; аналитические расчеты по конкретным участкам недр;

оценка влияния налоговых нововведений на налоговую нагрузку по региональным или иным группам участков недр; сравнение эффективности различных налоговых режимов.

В таблице 25 приведен расчет бюджетного эффекта вследствие реализации предлагаемого подхода, основанного на сплошном охвате участков недр.

Потенциальный эффект от внедрения научно-методического подхода составит более 130 млрд руб. в год в расчете на 50-летний период разработки запасов ачимовских нефтяных залежей (далее – АНЗ). Следует подчеркнуть, что эффект возникает вследствие рекомендуемого адресного метода перевода АНЗ на льготный режим. Применение данного подхода позволило не включать в группу льготизируемых месторождений те участки недр, разработка которых рентабельна при действующей налоговой системе (далее - ДНС). Исходные данные для расчета приведены в приложении В.

Таблица 25 - Расчет потенциального бюджетного эффекта от реализации 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	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: составлено автором.

В таблице 26 приведен еще один пример, подтверждающий актуальность предложенного методического подхода оценки выпадающих доходов с детализацией на уровне участка недр и залежи углеводородного сырья.

Таблица 26 - Пример оценки выпадающих доходов федерального бюджета при переводе на НДС

Номер лицензии (условный)	Налоговая категория	Налоговый режим НДС			Налоговый режим НДС				Разность между НДС и НДС, руб./т	Добыча, тыс. т/год	Выпадающие доходы (+) при переводе на НДС, тыс. руб./год
		Расчетная ставка НДС в руб./т	Экспортная пошлина в руб./т	Итого режим НДС, руб./т	Условный НДС, руб./т	Расчетная ставка НДС, руб./т	Экспортная пошлина, руб./т	Итого режим НДС, руб./т			
1.1	Залежи с завершившимся сроком Кд=0,2	22463,287	4490,0807	26953,3677	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	1550,1392	133	206169
1.2	Залежи с применением Кд=0,2	14290,9413	4490,0807	18781,022	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	-6622,2065	0	0
1.3	Залежи без применения Кд<1	22463,287	4490,0807	26953,3677	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	1550,1392	133	206169
1.4	Залежи с применением Кц=0	5669,0435	4490,0807	10159,1242	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	-15244,1043	0	0
1.5	Залежи без применения Кд<1	22463,287	4490,0807	26953,3677	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	1550,1392	3685	5712263
1.6	Залежи с применением Кд=0,8	20420,2006	4490,0807	24910,2813	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	-492,9472	247	-121758
2.1	Залежи без применения Кд<1	22463,287	4490,0807	26953,3677	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	1550,1392	1166	1807462
2.2	Залежи с применением Кд=0,8	20420,2006	4490,0807	24910,2813	7244,8735	13668,2743	4490,0807	25403,2285	-492,9472	23	-11338
3.1	Залежи без применения Кд<1	22463,287	4490,0807	26953,3677	7135,8806	13668,2743	4490,0807	25294,2356	1659,1321	475	788088
4.1	Залежи без применения Кд<1	22463,287	4490,0807	26953,3677	7433,2241	13668,2743	4490,0807	25591,5791	1361,7886	1238	1685894
Итого по группе лицензий											10 272 949

Источник: составлено автором.

Для обоснования величины выпадающих доходов с помощью информационной системы были отобраны участки недр и залежи углеводородного сырья, которые попадали в сферу действия законодательной инициативы (соответствующего законопроекта). По этим участкам были оценены НДС, а также определена разность налоговых платежей между НДС и НДС по состоянию на период внесения законопроекта (2022 г.).

Расчеты показали, что по основным залежам имеет место превышение НДС над НДС, что означает наличие выпадающих доходов федерального бюджета (если не учитывать прирост добычи).

По ряду залежей (к которым применяются понижающие коэффициенты НДС) сумма НДС превышает НДС, то есть для них выпадающие доходы бюджета отсутствуют. Однако по совокупности всей группы выпадающие доходы составляют более 10 млрд руб.

По НДС различия ставок объясняются наличием в составе лицензионного участка недр залежей с низкопроницаемыми коллекторами, к которым применяются различные понижающие коэффициенты. В первой строке отражены данные по залежи, которая является низкопроницаемой, но установленный законодательством срок льготы (15 лет) для этой залежи завершен, в связи с чем информационная система рассчитала ставку без применения $K_d = 0,2$.

Расчет НДС производится условно, поскольку налоговая база этого налога исчисляется с учетом фактических расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр. В связи с этим для целей анализа и прогноза налоговых поступлений в бюджетную систему выполняется условный расчет НДС исходя из средних по данным ФНС затрат. Сумма НДС на 1 т отличается для участков 3 и 4 от участков 1 и 2 – они расположены в различных регионах и при расчете налоговой базы применяется различный индикативный тариф. Таким образом даже на таком небольшом примере видно разнообразие ставок налогов при различных режимах. Из этого следуют выводы:

1) для обоснования выпадающих доходов необходим расчет по всем участкам недр, переводимым на режим НДД. Выбор части участков может привести к некорректному результату, так как в зависимости от того, какой участок выбран зависят выпадающие доходы;

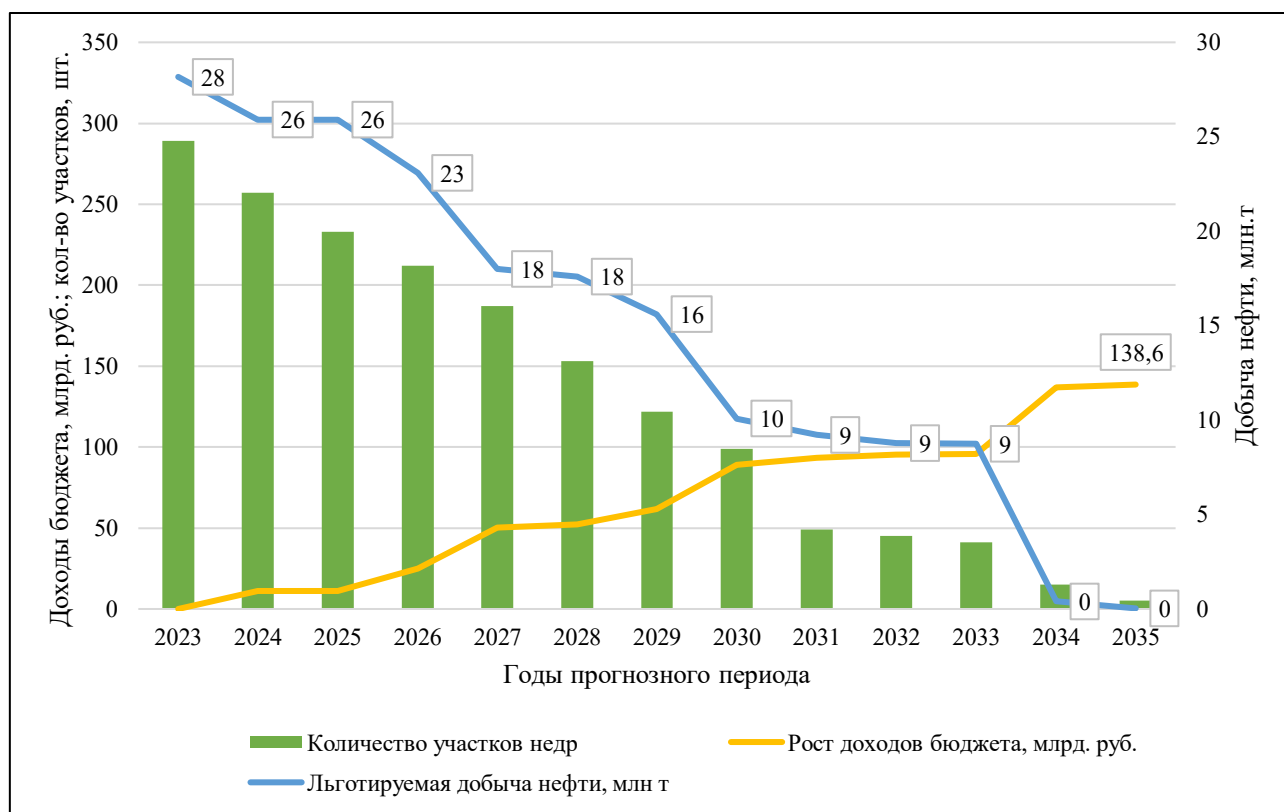
2) по НДСП ставки установлены не только для участка недр, но и для отдельных залежей, в то время как режим НДД содержит единые условия для всего участка недр. Это еще один аргумент в пользу оценки по всей совокупности залежей в составе участка недр. Для компаний, имеющих несколько лицензий, необходимо также делать расчет по всей совокупности участков недр, предоставленных им в пользование.

Возможно также выполнить расчет компенсационной добычи, показывающий, насколько нужно прирастить добычу нефти, чтобы компенсировать выпадающие доходы. В данном случае величина компенсационной добычи составляет 404 тыс. т, что получается путем деления 10 млрд на суммарные выплаты государству при режиме НДД.

В случае отсутствия приведенного выше обоснования и использования расчетов по отдельным залежам (например, для которых не применяются понижающие коэффициенты) возможно было бы принятие решения о предоставлении права перевода данных участков на режим НДД, что привело бы к выпадающим доходам бюджета в размере 10 млрд руб.

Третий пример оценки потенциальных нефтегазовых доходов с использованием информационной системы - прогноз динамики доходов государства, связанных с «региональной льготой» (понижающим коэффициентом $K_{кан}=0$). На рисунке 22 приведена оценка количества участков недр, к которым применяется «региональная льгота», а также потенциального снижения льготированной добычи нефти и соответствующего роста государственных доходов от НДСП. Оценка выполнена на основании расчетных данных об окончании срока действия коэффициента $K_{кан}$, равного нулю, для различных участков недр. На рисунке 22 показано, что по мере истечения срока действия «региональной льготы» снижается величина льготированной добычи

нефти, что приводит к постепенному сокращению выпадающих доходов федерального бюджета. По проведенным оценкам на 01.01.2023 выпадающие доходы вследствие применения «региональной льготы» составили 4927 рублей на 1 т нефти. Исходя из этой оценки в 2035 г. дополнительные доходы федерального бюджета вследствие истечения срока льготы составят около 140 млрд руб.



Источник: составлено автором на основании данных [22; 71; 133].

Рисунок 22 - Оценка потенциального роста доходов федерального бюджета вследствие истечения срока «региональной льготы»

Приведенный расчет не означает, что к 2035 г. «региональная льгота» исчерпает ресурс своего действия: будут вовлечены новые участки недр, к которым также применится коэффициент $K_{кан}$, равный нулю. Однако на этих участках будут генерироваться новые, дополнительные доходы бюджета, возникающие вследствие расширения налоговой базы НДС, а не учитываемые в рамках прогноза на основании текущего состояния сырьевой базы углеводородов.

Таким образом, анализ возможностей применения информационной системы в целях налогового регулирования показывает, что при всей сложности налоговой системы и неоднородности исходных показателей, возможно с достаточно высокой точностью рассчитывать и прогнозировать ставки и суммы нефтегазовых налоговых платежей.

Результаты выполненного исследования заключаются в разработке принципиальной схемы информационной системы нефтегазового налогообложения. В отличие от используемых в настоящее время методов обоснования налоговых нововведений, предусматривающих оценку налоговых последствий на основании ограниченной выборки участков недр, использование информационной системы позволяет одномоментно охватить всю сырьевую базу углеводородов, что значительно повышает обоснованность принимаемых мер налогового регулирования, сокращает риски выпадающих доходов бюджетной системы. Центральным звеном системы является универсальная налоговая модель, используемая для расчета нефтегазовых налогов по всей совокупности участков недр с учетом ставок налогов, применяемых к отдельному участку недр. Результатом расчетов на основе налоговой модели является ежемесячно обновляемая база данных по нефтегазовым налогам по всем месторождениям и залежам углеводородного сырья на период прогнозирования при заданных макроэкономических параметрах. Изменение исходных макропараметров позволяет оперативно получать результаты расчетов в мультисценарном режиме. На основе этих данных возможно проведение оценки последствий принимаемых мер налогового регулирования для бюджетной системы исходя из фактических либо планируемых объемов добычи углеводородного сырья.

Главным преимуществом использования информационной системы в целях налогового регулирования нефтегазовой отрасли является повышение оперативности расчетов, связанных с реагированием на вызовы энергетического рынка. Оперативность расчетов является важным фактором повышения результативности налогового администрирования и качества бюджетных прогнозов. Если без применения цифровых технологий работа по оценке и

прогнозированию налогов по всем участкам недр даже в пределах одного региона является предметом научно-исследовательских работ, по времени длящихся около 6 месяцев, то информационная система способна это выполнить за 1 час.

Информационная система в случае ее внедрения в практику налогового регулирования будет источником объективной информации, исключающей риск выпадающих доходов бюджета вследствие введения необоснованных льгот.

Для оценки налоговых нововведений, как правило, компании самостоятельно выполняют обосновывающие расчеты по отдельным месторождениям. При этом нельзя исключить элементы субъективности расчетов, которые могут выражаться в выборочном предоставлении тех объектов, разработка которых нерентабельна в действующих налоговых условиях. С введением информационной системы эти обосновывающие расчеты будут производиться с охватом не только всех участков недр, но и всех залежей, содержащихся в пределах этих участков, в связи с чем проводимая оценка будет исключать субъективные факторы. Будет четко определено, для каких участков недр и залежей углеводородного сырья необходимо предоставить налоговые льготы, а какие запасы могут успешно разрабатываться при действующей налоговой системе. Причем такое адресное регулирование будет основано не на принадлежности участка недр или залежи к какой-либо группе, а на полученных из информационной системы данных об участке недр, включающих в первую очередь показатели экономической эффективности разработки запасов углеводородного сырья.

Информационные системы нефтегазовых налогов могут использоваться не только в целях государственного регулирования, но и для целей налогового планирования в компаниях. В частности, использование информационной системы нефтегазового налогообложения способствует решению следующих задач:

- 1) расчет и прогноз налоговых ставок НДС только по наименованию месторождения;

- 2) получение полной информации о всех ставках НДСПИ;
- 3) ежемесячное обновление расчетных ставок НДСПИ;
- 4) аналитика и оперативная оценка влияния налоговых нововведений;
- 5) проверка и контроль правильности расчета ставок НДСПИ;
- 6) сравнение ставок НДСПИ для различных налоговых режимов;
- 7) сравнение налоговой нагрузки для различных месторождений;
- 8) выбор оптимального налогового режима.

Наличие информационной системы нефтегазового налогообложения является дополнительным стимулом для инвестиций. Для инвесторов важно понимать, что государство при принятии налоговых изменений руководствуется прозрачным инструментарием, в основе которого лежат экономическая обоснованность и объективность. Использование ИС позволит сделать налоговую систему понятной, структурированной и информационно доступной. По мере цифровизации геологоразведочной и нефтегазодобывающей отраслей эта система станет одним из наиболее важных элементов в управлении недропользованием.

3.3 Направления совершенствования налогового администрирования субъектов нефтегазового сектора экономики

На необходимость постоянного совершенствования налогового администрирования указывается в статье М.В. Мишустина [100], в которой отмечается: «Налоговое администрирование представляет собой многогранную структуру со сложной иерархией процессов. Поэтому в целях нивелирования негативного влияния внешне- и внутриэкономических рисков, а также рисков налоговых злоупотреблений важно выработать «иммунитет», что возможно при условии совершенствования инструментов налогового администрирования».

Необходимость реализации комплексной программы налогового администрирования всего технологического цикла в нефтегазовом секторе экономики - от добычи и переработки природного сырья до полномасштабного

импортозамещения продукции широкого потребления – отмечалась и в других научных трудах российских исследователей [101].

Совершенствование налогового администрирования нефтегазового сектора на современном этапе неразрывно связано с цифровизацией экономики, разработкой и использованием информационных систем. В этом контексте анализ возможностей и преимуществ использования информационных систем для налогового регулирования нефтегазового сектора не оставляет сомнений в целесообразности такого подхода. Однако использование разработанной пилотной системы позволило выявить ряд барьеров, препятствующих эффективному налоговому администрированию субъектов нефтегазового сектора.

Вопреки часто встречающемуся мнению о том, что проблемы администрирования нефтегазового налогообложения кроются в несовершенстве положений НК РФ, представляется, что главная проблема заключается в базе исходных данных для информационных систем. Это отмечается экспертами, ведущими разработку интеллектуальных экономических систем, направленных на оценку и моделирование технико-экономической эффективности нефтегазовых проектов [68].

В рамках действующего законодательства ряд характеристик участков недр значительно снижает точность прогнозирования нефтегазовых доходов. В параграфе 3.2 диссертации отмечалось, что основными исходными данными для ИСНГН являются параметры месторождений, необходимые для идентификации налогового статуса участка недр или залежи углеводородного сырья. В соответствии с налоговым законодательством, это: номер лицензии на пользование недрами, дата начала промышленной добычи, географическое положение участка недр, степень выработанности запасов УВС, величину начальных извлекаемых запасов, геолого-физические характеристики продуктивных пластов. Рассмотрим эти данные с позиций возможностей их использования в ИСНГН.

Номер лицензии на пользование недрами. Объектом налогообложения НДС является добыча углеводородного сырья на участке недр. В связи с этим расчеты налогов производятся не для месторождений, а для участков недр. Заметим, что бывают ситуации, когда в рамках одного месторождения имеется несколько лицензий. В других случаях наоборот одна лицензия объединяет несколько месторождений. Таким образом номер лицензии на право пользования недрами является главным идентификатором объекта налогообложения, а дата государственной регистрации лицензии – числом, от которого исчисляется срок некоторых налоговых льгот, причем при переоформлении лицензии под датой государственной регистрации лицензии понимается дата государственной регистрации первоначальной лицензии на право пользования участком недр.

Между тем важно отметить, что сведения об участках недр содержатся в двух основных информационных ресурсах: в Государственном балансе запасов полезных ископаемых Российской Федерации (далее – ГБ ПИ) и государственном реестре участков недр, предоставленных в пользование, и лицензий на пользование недрами [128] (далее – Госреестр лицензий).

ГБ ПИ выпускается в конце года, следующего за отчетным годом, и используется в течение всего следующего периода. Иными словами в 2023 году используются данные о месторождениях за 2021 г. Госреестр лицензий же постоянно обновляется по мере изменений действующих лицензий и оформления новых лицензий.

В связи с этим возникают различия в данных по одному и тому же участку недр: за период между составлением баланса и текущим налоговым периодом происходят переоформления лицензий, в ходе которых им присваиваются новые номера, изменяются пользователи недр, выдаются новые лицензии и аннулируются старые. Возникают несоответствия сведений в Госреестре лицензий, содержащем актуальные данные на текущий налоговый период, и номерами лицензий в ГБ ПИ, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода. Данные об аннулировании и переоформлении фиксируются

в Госреестре лицензий, в то время как основные характеристики залежей углеводородного сырья в ГБ ПИ. В результате для оперативного и надежного администрирования нефтегазового налогообложения необходима разработка дополнительных алгоритмов, устанавливающих соответствие данных из этих источников. Множественность источников данных и их несоответствие по охватываемым периодам времени приводит к усложнению расчетов и прогнозов. В связи с этим при создании ИСНГН в первую очередь необходимо «совместить» эти два ресурса, а именно создать новую колонку данных «первоначальная лицензия» и соответствующую ей колонку с номером текущей лицензии.

Дата начала промышленной добычи на участке недр или на залежи углеводородного сырья. Данный показатель является наиболее сложным для администрирования. Так называемые *исторические данные* – такие, как дата начала промышленной добычи на участке недр, либо степень выработанности запасов на определенную дату, используемые для определения понижающих коэффициентов Кз, Кд, применения режимов НММ и НДД, отсутствуют в официальных информационных ресурсах и могут быть определены либо путем ретроспективных расчетов, либо на основе сведений компаний. Между тем, поскольку эти характеристики являются значимыми при оценке налогов, представляется целесообразным включение их в Госреестр лицензий. Это обеспечит прозрачность налоговых расчетов в масштабе отрасли и повысит достоверность прогнозов поступлений от нефтегазовых налогов в федеральный бюджет Российской Федерации.

Географическое положение участка недр. Подавляющее количество критериев, на основании которых применяются те или иные налоговые режимы, понижающие коэффициенты и другие условия дифференциации нефтегазовых налогов, привязаны к географическому положению участка недр. Так, режим НММ применяется только к шельфовым проектам, а ставка НДПИ дифференцируется по морям и по координатам участка недр. Например, для участков недр, расположенных в Охотском море установлены две различные

ставки НДС на нефть – для тех, которые находятся севернее 55 градуса северной широты, и для тех, которые расположены южнее этой широты.

Данные о местоположении участка недр содержатся в Госреестре лицензий, где указан субъект Российской Федерации, в котором расположен участок недр, а также его географические координаты, в то время как в ГБ ПИ указывается только субъект Российской Федерации, в котором расположен участок недр. Следует отметить, что названия регионов, используемые в НК РФ, в ГБ ПИ и в Госреестре лицензий в ряде случаев не соответствуют друг другу, что требует разработки специальных алгоритмов, направленных на приведение их в соответствие с налоговым законодательством. Кроме того, в этих источниках не указываются те характеристики, которые требуются в соответствии с НК РФ. Например, в Госреестре лицензий указано расположение участка недр в ЯНАО, однако не указано, находится ли участок на полуострове Ямал, или нет. В этой связи требуются специальные изыскания по уточнению координат отдельных месторождений, что в ряде случаев вызывает споры. Многие участки недр находятся на границе пороговых координат, а некоторые географические объекты не имеют официально установленной границы. Так, например, после введения льгот для месторождений, расположенных на полуострове Ямал, были опубликованы новые научные работы, посвященные обоснованию сухопутных границ полуостровов Ямал и Гыдан [86].

В связи с этим предлагается гармонизировать данные о географическом положении участка недр в Госреестре лицензий и в НК РФ. Например, для месторождений Охотского моря графа «регион» должна содержать данные формата «Охотское море севернее 55° северной широты», либо для месторождения в ЯНАО – в формате «ЯНАО севернее 65 градуса северной широты, за исключением полуострова Ямал». Внесение сведений о географическом положении участка недр в Госреестр лицензий в соответствии с форматом этих сведений, установленным в НК РФ, позволит однозначно определять принадлежность каждого объекта налогообложения к той или иной налоговой категории.

Степень выработанности запасов. Степень выработанности (далее - СВ) запасов нефти (природного газа) – показатель, наиболее часто используемый в налоговом законодательстве в качестве критерия предоставления налоговых льгот по НДС и НДПИ [79]. В НК РФ предусмотрены следующие значения показателя СВ - таблица 27.

Одним из условий определения срока действия коэффициента Ккан, равного нулю, для «старых» лицензий является значение СВ, меньшее или равное 0,05 на 1 января года, установленного для конкретной категории лицензий (одного из следующих годов: 2006, 2007, 2008, 2009, 2011, 2012, 2013, 2015 в зависимости от даты выдачи лицензии). Однако по таким лицензиям окончание срока действия коэффициента Ккан, равного нулю, уже наступило до 31 декабря 2021, в связи с чем данные условия уже не актуальны для действующих и будущих лицензий.

Таблица 27 - Применение показателя СВ в целях расчета НДС и НДПИ

Значение СВ	Налог, для исчисления которого применяются СВ	Цель применения показателя СВ
СВ на 01.01 года выдачи лицензии меньше или равна 0,05	НДПИ на нефть	Одно из условий применения коэффициента Кз; расчет коэффициента Кз
СВ больше или равна 0,8	НДД	Условие отнесения к 3 группе НДД для «старых» месторождений
СВ на 01.01.2017 больше или равна 0,2 и меньше 0,8	НДД	Одно из условий отнесения к 3 группе НДД для участков в ХМАО, ЯНАО, Республики Коми, Тюменской, Томской и Омской областях
СВ на 01.01.2017 меньше или равна 0,05	НДД	Одно из условий отнесения к 1-й и 4-й группам НДД
СВ на 01.01.2019 меньше или равна 0,001	НДД	Одно из условий отнесения к 5-й группе НДД
СВ больше 0,7 и меньше или равна 0,9 на 01.01 года, предшествующего году налогового периода	НДПИ на газ	Условие применения коэффициента Квг; расчет Квг

Источник: составлено автором.

Таким образом, можно систематизировать данные по СВ следующим образом:

- сведения о текущей (исторической) СВ требуются в случае достижения пороговых значений 0,8 по нефти и 0,7/0,9 по природному газу

- сведения о СВ на даты: выдачи лицензии, 01.01.2017, 01.01.2019.

В целях совершенствования администрирования нефтегазовых налогов целесообразно внести в Госреестр лицензий данные о показателе СВ на дату выдачи лицензии, а также на 01.01.2017 и на 01.01.2019. Кроме того, предусмотреть в Госреестре лицензий графу для сведений о достижении пороговых значений исторической СВ, которые вносятся на основании данных налогоплательщиков.

Запасы нефти, газового конденсата и природного газа. Величина извлекаемых запасов нефти применяется для расчета ставки НДС в следующих случаях:

- для расчета коэффициента K_3 , характеризующего величину запасов участка недр;

- для отнесения участка недр к 4-й группе НДС, условием которого является величина начальных извлекаемых запасов нефти участка недр менее 45 миллионов тонн;

- для определения степени выработанности запасов, которая используется практически во всех льготируемых категориях.

Поскольку ГБ ПИ является документом, содержащим сведения ограниченного доступа, для налогового администрирования рекомендуется дополнить Госреестр лицензий сведениями о запасах малых месторождений (менее 5 млн т), а также сведениями о превышении уровня запасов 45 млн т в отношении всех остальных месторождений. Учитывая, что данные о запасах отдельных месторождений публикуются на сайтах и в отчетах нефтегазовых компаний, а также в других информационных ресурсах, включение указанных показателей в Госреестр лицензий не нарушит условие ограниченности доступа к ГБ ПИ.

Характеристики залежей. В соответствии с НК РФ применительно к определенным видам залежей углеводородного сырья применяются понижающие коэффициенты к ставке НДС. По нефти это:

- баженовские, абалакские, доманиковские, хадумские продуктивные отложения;
- низкопроницаемые коллекторы (при эффективной нефтенасыщенной толщине менее 10 м);
- тюменская свита.

По газу специальный коэффициент Корз установлен для туронских и березовских продуктивных отложений. Для расчета НДС на газ необходимо иметь данные о глубине залежи.

Параметры, характеризующие принадлежность залежей углеводородного сырья к льготным категориям, содержатся в ГБ ПИ. Учитывая, что баланс запасов не является открытым источником, предлагается отдельные данные, используемые в НК РФ, включать в реестр лицензий. Следует отметить, что это природно-геологические характеристики, которые не изменяются с течением времени. Поэтому достаточно одновременно включить их в реестр и впоследствии изменять только в случае их пересмотра на основании заключений государственной экспертизы запасов.

Добыча нефти, газового конденсата и природного газа. Учету добычи нефти посвящен ряд научных работ, в том числе работа М.М. Юмаева [123], в которой отмечается несовершенство учета нефти в целях налогообложения и указывается на необходимость разработки «организационных, методологических и метрологических основ учета добытого углеводородного сырья в целях налогообложения, в первую очередь нефти». Позднее в статье Л.И. Гончаренко с соавторами [72] отмечается, что «в отношении углеводородов налоговое администрирование нового уровня должно основываться на цифровой информации, полученной от систем измерения количества и качества углеводородного сырья, которая может передаваться в налоговые органы по электронным каналам связи».

При расчете ставок НДС на природный газ и газовый конденсат используется коэффициент D_r , характеризующий долю добытого природного газа (за исключением попутного газа) в общем количестве газа и газового конденсата, добытых в истекшем налоговом периоде на участке недр. Поскольку данный показатель определяется на основе значений фактической добычи природного газа и газового конденсата за налоговый период (календарный месяц), предварительные расчеты либо прогнозы ставок НДС на природный газ и газовый конденсат являются неточными, основанными только на аналитических предположениях.

Таким образом, недостатком действующей системы администрирования нефтегазовых налогов является использование для их исчисления нескольких различных информационных ресурсов, относящихся к различным периодам времени: государственный реестр лицензий на право пользования недрами, актуальный на дату исчисления налога; государственный баланс запасов полезных ископаемых на 1 января года, предшествующего текущему году, а также данные балансов запасов за периода с 2011 г. для получения сведений об «исторической» степени выработанности на определенные даты; ЕГРЮЛ – для получения сведений об учредителях организаций – налогоплательщиков. Перечисленные недостатки существенно затрудняют оценку, прогнозирование и контроль правильности исчисления налогов.

В ГБ ПИ отсутствуют следующие данные:

- актуальное наименование и номер лицензии на пользование недрами на дату исчисления и уплаты налога (эти данные содержатся в государственном реестре лицензий на пользование недрами);
- координаты участка недр, необходимые для идентификации участков недр, имеющих право перехода на НДС, а также локализации новых морских месторождений в соответствии с положениями НК РФ (эти данные содержатся в государственном реестре лицензий на пользование недрами);

- данные об учредителях организации – пользователя недр в целях установления принадлежности к ПАО «Газпром» для исчисления НДС на природный газ и газовый конденсат;

- данные о принадлежности к региональной системе газоснабжения.

Информация в отношении «года начала промышленной добычи нефти» (год, в который в соответствии с ГБ ПИ впервые превышена степень выработанности 1%) содержится только в ГБ ПИ года, на который приходится эта дата. Соответственно приходится просмотреть все балансы с 2011 г. Аналогичная ситуация имеет место в отношении показателя степени выработанности запасов (Свз) на определенные даты .

Зачастую некорректные данные используются и самими налогоплательщиками. В частности, используется дата ввода участка недр в эксплуатацию, однако она не совпадает с определением даты начала промышленной добычи, установленной НК РФ.

Подтверждением наличия проблем при администрировании НДС являются примеры из практики налогообложения нефтегазовых компаний. Так, часто встречаются ситуации, когда в налоговой декларации по НДС указано применение льготного коэффициента Кз, но не указаны начальные извлекаемые запасы (далее - НИЗ). В процессе аудита или проверки источником данных являются сведения о запасах нефти в ГБ ПИ по номеру лицензии на пользование недрами. Однако в Госбалансе этот номер отсутствует, так как за период с даты утверждения этого баланса лицензия была переоформлена, изменился и налогоплательщик по данному участку недр. Этот номер есть в Госреестре лицензий, который ведется в режиме реального времени, но в нем отсутствуют данные о начальных извлекаемых запасах. Возникает информационный вакуум, необходимо проводить дополнительные углубленные изыскания только для того, чтобы проверить правильность расчета коэффициента Кз.

На основании изложенных аргументов предлагается внести изменения в НК РФ, направленные на использование в качестве единого информационного ресурса Госреестра лицензий, дополнив его актуальными данными,

необходимыми для исчисления нефтегазовых налогов - таблица 28. С учетом проводимой работы по цифровизации экономики, в том числе в области добычи нефти, можно ожидать, что в ближайшее время информация о добыче углеводородного сырья будет поступать в отраслевые информационные системы в режиме реального времени в цифровом формате.

Таблица 28 - Перечень сведений, подлежащих внесению в Госреестр лицензий в целях администрирования НДС на углеводородное сырье и НДС

Данные об участках недр и залежах УВС	Налог, в отношении которого используются данные	Область использования данных
2	3	4
Номер первоначальной лицензии на право пользования недрами	НДПИ, НДС	Сопоставимость данных ГБ ПИ и Госреестра лицензий; определение срока налоговых льгот для коэффициента Ккан, равного нулю
Дата государственной регистрации первоначальной лицензии	НДПИ на нефть	Срок действия коэффициента Ккан, равного нулю
Дата начала промышленной добычи	НДПИ на нефть	Срок действия коэффициента Кд, меньшего чем единица
	НДПИ на газ	Срок действия коэффициента Корз
	НММ	Срок действия режима НММ
	НДПИ для режима НДС	Расчет коэффициента Кг
Географическое положение в терминологии НК РФ	НДПИ на нефть	Условие применения коэффициента Ккан, равного нулю
	НДПИ на газ	Условие применения коэффициента Кр
	НДС	Сфера действия НДС, определение группы НДС
СВ историческая (пороговые значения)	НДПИ на газ	Расчет коэффициента Квг
	НДС	Условие отнесения к 3-й группе НДС

Продолжение таблицы 28

1	2	3	4
6	СВ на дату выдачи лицензии	Условие применения коэффициента $K_3 < 1$	Расчет коэффициента K_3
7	СВ на 01.01.2017	НДД	Условие отнесения к 1-й и 4-й группам НДД
8	СВ на 01.01.2019	НДД	Условие отнесения к 5 группе НДД
9	Извлекаемые запасы нефти (для участков недр с запасами менее 5 млн т)	НДПИ на нефть	Расчет коэффициента K_3
10	Сведения о том, что извлекаемые запасы нефти составляют менее 45 млн т	НДД	Отнесение участка к 4-й группе НДД
11	Принадлежность к группе баженовских, абалакских, хадумских или доманиковых залежей	НДПИ на нефть	Условие применения коэффициента $K_ц$, равного нулю
12	Принадлежность к туронским и березовским продуктивным отложениям	НДПИ на газ	Условие применения коэффициента $K_{орз}$
13	Глубина залежи природного газа	НДПИ на газ и конденсат	Расчет коэффициента $K_{гз}$
14	Соответствие критерию $K_д=0,2$	НДПИ на нефть	Условие применения коэффициента $K_д$, равного 0,2
15	Соответствие критерию $K_д=0,4$	НДПИ на нефть	Условие применения коэффициента $K_д$, равного 0,4
16	Принадлежность к продуктивным отложениям тюменской свиты	НДПИ на нефть	Условие применения коэффициента $K_д$, равного 0,8

Источник: составлено автором.

Для внедрения перечисленных предложений потребуется внесение «технических» изменений в НК РФ, предусматривающих замену ссылок на ГБ ПИ на Госреестр лицензий. В результате:

- Госреестр лицензий станет единственным, открытым и надежным источником для расчетов, прогнозирования и контроля в области нефтегазовых налогов;

- Госреестр лицензий станет готовой ресурсной базой для ИС НГН;
- отпадет необходимость в обращении к ГБ ПИ для целей администрирования нефтегазовых налогов.

В целом при дальнейшем реформировании налогообложения целесообразно учитывать особенности администрирования новых условий и возможность их использования в информационных системах.

Современные цифровые технологии позволяют решить проблему достижения соответствия между величиной и условиями взимания горной ренты, с одной стороны, и условиями налогообложения НГН, с другой стороны, – за счет расширения возможностей оценки и прогнозирования показателей эффективности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики с детализацией на уровне участка недр.

Заключение

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.

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 российской организаций, поставок нефти, природного газа и нефтепродуктов, устойчивой тенденцией ухудшения ресурсно-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. 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.

Показано, что 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. 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.

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 предусматривает корректировку горной ренты при увеличении экономической эффективности проекта разработки месторождения.

Показано, что 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.

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.

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 налоговой системы. Полирежимная налоговая система, основанная на применении различных инструментов налогового регулирования в рамках отдельных географических рынков, обеспечивает конкурентоспособность нефтедобывающих проектов и реализацию фискальных задач налогового регулирования.

Установлено, что отличительной чертой системы налогообложения нефтегазового сектора экономики является преобладание в структуре налоговых обязательств за пользование природными ресурсами. 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.

Анализ направлений совершенствования системы налогообложения нефтегазового сектора позволил сделать вывод о том, что 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. 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.

Выполненный анализ информационных данных позволил сделать вывод о недостаточной результативности механизма «региональной льготы», установленного целях стимулирования освоения ресурсной базы в удаленных регионах: добыча нефти с применением установленной льготы неуклонно снижается. 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. Для усовершенствования данного налогового режима целесообразно модифицировать формулу НДС на нефть, а также установить срок действия коэффициента K_d до достижения порогового уровня доходности инвестиций в разработку запасов.

Отличительной тенденцией последнего пятилетия является расширение сферы применения НДС, что свидетельствует о востребованности этого налогового режима. 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 НДСПН 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 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.

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, отражающий дисконтированную сумму нефтегазовых налогов в постоянных ценах в расчете на 1 т нефти за периоды 5, 10, 15 и 20 лет. Обоснование налоговых нововведений предлагается осуществлять с использованием цифровой информационной системы нефтегазового налогообложения, позволяющей автоматизировать процесс оценки нефтегазовых налогов в масштабах всей отрасли с детализацией на уровне каждого объекта налогообложения (участка недр или отдельной залежи углеводородного сырья).

В отличие от используемых методов обоснования налоговых нововведений, предусматривающих оценку налоговых последствий на основании ограниченной выборки участков недр, использование информационной системы позволяет одномоментно 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 – представлен расчет потенциального эффекта от внедрения разработанного научно-методического подхода. Результат составил более 130 млрд руб. в год в расчете на 50-летний период разработки запасов этих залежей.

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 прозрачности налогового администрирования. Данные о месторождениях, необходимые для идентификации налогового статуса участка недр или залежи углеводородного сырья, требуют использования нескольких различных информационных ресурсов, относящихся к различным периодам

времени: государственный реестр лицензий на право пользования недрами, актуальный на дату исчисления налога; государственный баланс запасов полезных ископаемых на 1 января года, предшествующего текущему году, а также 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.

Проведенное исследование будет способствовать повышению экономической эффективности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, обеспечивая устойчивость бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

АНЗ – ачимовские нефтяные залежи;

Барр. – баррель;

ВД – выпадающие доходы;

ВНД – внутренняя норма доходности;

ВСТО – нефтепровод «Восточная Сибирь – Тихий океан»;

ГБ ПИ – Государственный баланс запасов полезных ископаемых;

ГРР – геологоразведочные работы;

ГТМ – риски – геологические, институциональные, макроэкономические и технико-экономические риски;

Дм – показатель, характеризующий особенности добычи нефти;

ДНС – действующая налоговая система;

ИД – индекс доходности инвестиций;

ИДД – индекс доходности дисконтированных инвестиций;

ИС – информационная система;

ИСНГН – информационная система нефтегазового налогообложения;

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

Кг – коэффициент, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участке недр;

Кд – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти;

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

Кз – коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр;

Ккан – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти;

Кман – коэффициент, отражающий влияние налогового маневра;

Кндд – коэффициент, характеризующий уровень налогообложения нефти, добываемой на участках недр, в отношении которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья;

Кц – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;

КД – компенсационная добыча;

КИН – коэффициент извлечения нефти;

КИГ – коэффициент извлечения природного газа;

КПН – корпоративный подоходный налог;

МУН – методы увеличения нефтеотдачи;

МЭР – Минэкономразвития России;

НАО – Ненецкий автономный округ;

НГНС – нефтегазовая налоговая система;

НДД – налог на дополнительный доход;

НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых;

НДС – налог на добавленную стоимость;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НГН – нефтегазовые налоги;

НИЗ – начальные извлекаемые запасы;

НММ – новые морские месторождения;

НПО – налог на прибыль организаций

ОИС – объект интеллектуальной собственности;

СВ – степень выработанности запасов нефти (природного газа) ;

СНН – специальный нефтегазовый налог;

СПГ – сжиженный природный газ;

СРП – соглашение о разделе продукции;

ТРИЗ – трудноизвлекаемые запасы;

ТЭО – технико-экономическое обоснование;

УВС – углеводородное сырье;

УН – участок недр;

ФНС – федеральная налоговая служба;

ФЭО – финансово-экономическое обоснование;

ХМАО – Ханты-Мансийский автономный округ;

ЧД – чистый доход;

ЧДД – чистый дисконтированный доход;

ЭП – экспортная пошлина на нефть;

ЯНАО – Ямало-Ненецкий автономный округ;

ЕБИТДА – прибыль до вычета налога, процентов и амортизации;

ESG – окружающая среда, общество, управление;

IRR – внутренняя норма доходности;

NPV – чистый денежный поток;

PRT – налог на доходы от углеводородов;

DPT – дисконтированные нефтегазовые налоги.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) : Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/?ysclid=lpfrrzl35871012348 (дата обращения: 10.10.2023).

2. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (редакция от 02.11.2023) : федеральный закон [принят Государственной Думой 17 июля 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/?ysclid=lpffw41fwl648027281 (дата обращения: 12.10.2023).

3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая редакция № 162 от 19.12.2023 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=ls7i1i2kv2692725156 (дата обращения: 12.10.2023).

4. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (действующая редакция № 343 от 25.12.2023 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=465128&dst=100001#n7O0K3UIRnIfbq5A> (дата обращения: 10.10.2023).

5. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (редакция от 24.03.2022) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855/ (дата обращения: 12.10.2023).

6. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон от 29.09.2019 № 1325-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_334304/ (дата обращения: 12.01.2024).

7. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ (ред. от 27.11.2018) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_302868/?ysclid=lpfg6lj3xs266696628 (дата обращения: 10.10.2023).

8. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон от 03.08.2018 № 301-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304074/?ysclid=lpfg8ii8in840612158 (дата обращения: 18.09.2023).

9. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» : федеральный закон от 23.07.2013 № 213-ФЗ (редакция от 24.11.2014) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_149659/?ysclid=lpffzh0fxb437748712 (дата обращения: 72.12.2023).

10. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер

налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации : федеральный закон от 30.09.2013 № 268-ФЗ (редакция от 28.12.2016 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152474/?ysclid=lpfg4wmghk599145583 (дата обращения: 12.10.2023).

11. Российская Федерация. Законы. О соглашениях о разделе продукции : федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8816/?ysclid=lpfga5kywz220307886 (дата обращения: 18.11.2023).

12. Российская Федерация. Законы. О недрах : закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343/?ysclid=lpfg9c5eut27431498 (дата обращения: 18.11.2023).

13. Об установлении видов трудноизвлекаемых полезных ископаемых, в отношении которых право пользования участком недр может предоставляться для разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых. [Постановление Правительства Российской Федерации от 19 сентября 2020 г. № 1499] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный – URL: <https://base.garant.ru/74672170/> (дата обращения: 12.10.2023).

14. О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации по вопросам оценки налоговых расходов Российской Федерации. [Постановление Правительства Российской Федерации от 27 декабря 2019 г. № 1918] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_342313/92d969e26a4326c5d0

2fa79b8f9cf4994ee5633b/?ysclid=lpfgbary7614421392 (дата обращения: 12.10.2023).

15. О порядке определения индикативного тарифа на транспортировку нефти. [Постановление Правительства Российской Федерации от 26 марта 2019 г. № 317] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/72207044/?ysclid=lpfgbz2fah84296695> (дата обращения: 06.09.2023).

16. О порядке подготовки предложений о применении особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую, указанных в подпунктах 2 или 3 пункта 5 статьи 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе», и проведения мониторинга обоснованности их применения (с изменениями и дополнениями) (утратило силу). [Постановление Правительства Российской Федерации от 26 сентября 2013 г. № 846] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: [https://base.garant.ru/70463024/#:~:text=Постановление%20Правительства%20РФ%20от%2026,изменениями%20и%20дополнениями\)%20\(утратило%20силу\)](https://base.garant.ru/70463024/#:~:text=Постановление%20Правительства%20РФ%20от%2026,изменениями%20и%20дополнениями)%20(утратило%20силу)) (дата обращения: 05.09.2023).

17. О проектировании и строительстве трубопроводной системы «Восточная Сибирь - Тихий океан». [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.12.2004 № 1737-р] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/6152270/> (дата обращения: 12.10.2023).

18. Об Энергетической стратегии Российской Федерации на период до 2035 г. [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 9 июня 2020 г. № 1523-р] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74148810/> (дата обращения: 22.10.2023).

19. О внесении изменений в Правила подготовки технических проектов разработки месторождений углеводородного сырья, утвержденные приказом Минприроды России от 20 сентября 2019 г. № 639, по вопросу корректировки

понятия «рентабельный срок разработки». [Приказ Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 6 октября 2020 г. № 772] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/74937615/?ysclid=lpfgehi4e501812012> (дата обращения: 21.08.2023).

20. Об утверждении Методики экспресс-оценки запасов углеводородного сырья. [Приказ Минприроды России от 11 апреля 2019 года № 228] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=610410&ysclid=ls7jt4je5d635773178#sq8СК3UYXpsRvBXz> (дата обращения: 12.10.2023).

21. Об утверждении Правил разработки месторождений углеводородного сырья. [Приказ Минприроды России от 14.06.2016 № 356 (редакция от 07.08.2020)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_204034/ (дата доступа: 3/01/2022) (дата обращения: 15.12.2023).

22. Об утверждении стратиграфических характеристик (система, отдел, горизонт, пласт) залежей углеводородного сырья для целей их отнесения к баженовским, абалакским, хадумским, доманиковым продуктивным отложениям, а также продуктивным отложениям тюменской свиты в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых. [Приказ Минприроды России от 06.08.2015 № 346] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71084548/?ysclid=lpfgdk3t2c590289732> (дата обращения: 15.12.2023).

23. Об утверждении Классификации запасов и ресурсов нефти и горючих газов. [Приказ Минприроды России от 01.11.2013 № 477] // Справочно-правовая система «Гарант». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/70565054/?ysclid=lpfgcrehw5404910141> (дата обращения: 10.11.2023).

24. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. [Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@] // ФНС России [сайт] – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 12.11.2023).

25. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов / Министерство экономики Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации, Государственный комитет по строительству, архитектуре и жилищной политике ; руководители авторского коллектива: В.В. Коссов, В.Н. Лифшиц, А.Г. Шахназаров. - вторая редакция. – Москва : ЭОАО «НПО «Издательство «Экономика», 2000. – 421 с. – ISBN S 5-282-01987-6.

Книги, монографии

26. Анищенко, В.А. Дифференциация ставок НДС как основа совершенствования налогообложения углеводородов / В.А. Анищенко, В.С. Чернявский, Ш.К. Кобил // Экономические и экологические вызовы устойчивому развитию России и других стран СНГ: проблемы формирования новой технологической базы : материалы международной научно-практической конференции ; под редакцией В.А. Цветкова, К.Х. Зоидова. – Москва : Институт проблем рынка Российской академии наук, 2017. – 241 с. – ISBN отсутствует.

27. Астахов, А.С. Оценка фактора времени и его учет в экономике горной промышленности / А.С. Астахов. – Москва : ИГД, 1966. – 46 с. – ISBN отсутствует.

28. Бобылев, Ю.Н. Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора / Ю.Н. Бобылев. – Москва : ИЭПП, 2001. – 121 с. – ISBN 5-93255-058-9.

29. Володомонов, Н.В. Горная рента и принципы оценки месторождений / Н.В. Володомонов. – Москва : Metallurgizdat, 1959. – 80 с. – ISBN отсутствует.

30. Герт, А.А. Стоимостная оценка нефтегазовых месторождений и участков недр : учебно-методическое пособие / А.А. Герт, Н.А. Супрунчик, О.Г. Немова [и др.] ; Министерство природных ресурсов и экологии Российской Федерации, Федеральное агентство по недропользованию, Сибирский НИИ геологии, геофизики и минерального сырья // Москва : Геоинформмарк, 2010. – 195 с. – ISBN – 978-5-98877-038-1.

31. Голуб, А.А. Экономика природных ресурсов / А.А. Голуб, Е.Б. Струкова. – Москва : Аспект Пресс, 2001. – 319 с. – ISBN – 5-7567-0223-7.

32. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум / Л.И. Гончаренко. – Москва : Издательство Юрайт, 2014. – 541 с. – ISBN 978-5-534-08916-5.

33. Джонсон, Д. Налоговые системы и соглашения о разделе продукции / Д. Джонсон. – Москва : Олимп-бизнес, 2000. – 352 с. – ISBN 5-901028-18-X

34. Ежов, С.С. Рентные отношения в добыче нефти / С.С. Ежов. – Москва : «Недра», 2006. – 167 с. – ISBN 5-8365-0263-3.

35. Законодательство Норвегии по нефти и газу / Перевод и оформление ЭПИцентр. – Москва : ЭПИцентр, 1999. – 379 с. – ISBN 5-89069-016.

36. Золотухин, А.Б. Основы разработки шельфовых нефтегазовых месторождений и строительство морских сооружений в Арктике / А.Б. Золотухин, О.Т. Гудместад, А.И. Ермаков [и др.]. – Москва : Нефть и газ, 2000. – 770 с. – ISBN 5-7246-0117-6.

37. Зубарева, В.Д. Технико-экономический анализ нефтегазовых проектов: эффективность и риски / В.Д. Зубарева, А.С. Саркисов, А.Ф. Андреев. – Москва : Издательский центр РГУ нефти и газа (НИУ) имени И.М. Губкина, 2018. – 278 с. – ISBN 978-5-91961-290-2.

38. Зубарева, В.Д. Финансово-экономический анализ проектных решений в нефтегазовой промышленности / В.Д. Зубарева. – Москва : Нефть и газ, 2005. – 379 с. – ISBN 5-7246-0144-3.

39. Крюков, В.А. Нефтегазовые ресурсы в круге проблем (О формировании комплексной системы недропользования при вовлечении в оборот ресурсов

углеводородного сырья в условиях переходного периода) / В.А. Крюков, Ю.К. Шафраник. – Москва : Издательство «Недра», 1997. – 265 с. – ISBN 5-247-03757-X.

40. Крюков, В.А. Подходы к дифференциации налогообложения в газовой промышленности / В.А. Крюков, В.Ю. Силкин, А.Н. Токарев [и др.]. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, Издательский Дом «Сова», 2006. – 162 с. – ISBN 5-87550-246-0.

41. Крюков, В.А. Проблемы денежной оценки рентной составляющей в стоимости месторождений углеводородов: учет возможных изменений институциональных условий / В.А. Крюков, С.Ю. Ковалев. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2005. – 79 с. – ISBN 5-89665-117-1.

42. Линник, Л.К. Налоговое регулирование при пользовании недрами в России и зарубежных странах / Л.К. Линник. – Москва : ВНИИВС, 2002. – 124 с. – ISBN отсутствует.

43. Майзель, Л.Л. Проблемы горной ренты и планирование дифференциальной рентабельности в угольной промышленности / Л.Л. Майзель. – Москва : ЦНИИЭИуголь, 1968. – 70 с. – ISBN отсутствует.

44. Малинина, Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – Москва : Институт Гайдара, 2010. – 212 с. – ISBN 978-5-93255-299-5.

45. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии. Книга III. Процесс капиталистического производства, взятый в целом / К. Маркс. – Москва : Политиздат, 1968. – 1080 с. – ISBN отсутствует.

46. Маршалл, А. Принципы экономической науки: перевод с английского. В 3-х томах / А. Маршалл. – Москва : Универс, 1993. – 1073 с. – ISBN 5-01-004201-0.

47. Матвеев, Ю.Ф. Рентный подход в недропользовании / Ю.Ф. Матвеев, М.А. Субботин. – Москва : НИА-Природа, 2003. – 244 с. – ISBN 5-9562-0017-0.

48. Милль, Дж. С. Основы политической экономии и некоторые аспекты их приложения к социальной философии. В 3-х томах / Дж. С. Милль. – Москва : Прогресс, 1980. – 1037 с. – ISBN отсутствует.

49. Намитулина, А.З. Бюджет и бюджетное устройство Российской Федерации : учебное пособие / А.З. Намитулина, Г.Н. Куцури // Москва : Кнорус, 2021. – 144 с. – ISBN: 978-5-406-08871-5.

50. Пинская, М.Р. Основы теории налогов и налогообложения / М.Р. Пинская ; под научной редакцией В.С. Барда : монография. – Москва : Издательство «Палеотип». – 2004. – 216 с. – 2000 экз. - ISBN5-94727-086-2

51. Рикардо, Д. Сочинения. Том I. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо. – Москва : Госполитиздат, 1955. – 360 с. – ISBN отсутствует.

52. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва : Соцэкгиз, 1962. – 684 с. – ISBN отсутствует.

53. Федорова, А.Ю. Экономика отраслевых рынков : учебное пособие / А.Ю. Федорова ; под редакцией профессора С.Б. Смирнова. – Санкт-Петербург : Университет ИТМО, 2016. – 89 с. – ISBN 978-5-39-233600-5.

54. Фридман, Д. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости / Д. Фридман, Н. Ордуэй. – Москва : Дело, 1997. – 480 с. – ISBN 999-00-1536846-0.

55. Шкатов, В.К. Дифференциальная земельная рента в добывающей промышленности и рациональное использование природных богатств. Учет природного и географического факторов в ценообразовании / В.К. Шкатов ; под редакцией В.П. Дьяченко, В.Г. Венжера. – Москва : Наука, 1964. – 150 с. – ISBN отсутствует.

56. Яковец, Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении / Ю.В. Яковец. – Москва : Академкнига, 2003. – 240 с. – ISBN 5-94628-121-6.

Диссертации, авторефераты диссертаций

57. Блошенко, Т.А. Методология налогообложения организаций при добыче и комплексной переработке минерального сырья : специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Блошенко Татьяна Алексеевна ; Финансовый университет. – Москва, 2019. – 51 с. – Библиогр.: с. 45- 51. – Место защиты: Финансовый университет.

58. Мандрощенко, О.В. Концепция налогообложения инвестиционной деятельности малых предприятий : специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Мандрощенко Ольга Валентиновна ; Финансовый университет. – Москва, 2010. – 52 с. – Библиогр.: с. 49-52. – Место защиты: Финансовый университет.

59. Панчева, В. С. Совершенствование налогообложения добычи нефти и газа в России : специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Панчева Валерия Сергеевна ; ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления». – Москва, 2015. – 24 с. – Библиогр.: с. 24. – Место защиты: ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления».

60. Сульженко, В.С. Обеспечение устойчивости Бюджетной системы Российской Федерации в условиях институциональных преобразований : специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Сульженко Виктория Сергеевна ; Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – Ростов-на Дону, 2014. – 26 с. – Библиогр.: с. 25-26. – Место защиты: Ростовский государственный экономический университет «РИНХ».

61. Цепилова, Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами :

специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Цепилова Елена Сергеевна ; Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2016. – 50 с. – Библиогр.: с. 47-50. – Место защиты: Ростовский государственный экономический университет «РИНХ».

62. Чернявский, С.В. Концепция реформирования изъятия дифференциальной горной ренты в нефтедобывающей промышленности России: специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Чернявский Сергей Владимирович ; Государственный университет управления. – Москва : 2014. – 353 с. – Библиогр.: с. 314-341. – Место защиты: Государственный университет управления.

63. Юмаев, М.М. Направления развития системы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых : специальность 08.00.10 : «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Юмаев Михаил Мияссярович ; Финансовый университет. – Москва, 2012. – 305 с. – Библиогр.: с. 256-279. – Место защиты: Финансовый университет.

Статьи из периодической печати, сборники

64. Базалева, Р.В. Освоение арктического шельфа. Система регулирования и налогообложения нефтяных компаний в США. Сопоставление с системами России и Норвегии / Р.В. Базалева, П.Ф. Казначеев // РАНХиГС : [сайт]. — Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://cre.ranepa.ru/wp-content/uploads/2015/03/acrtic-offshore.pdf> (дата обращения: 01.09.2023).

65. Баландина, А.С. Дифференциация налогообложения нефтегазовых ресурсов как инструмент эффективности налогообложения в период экономического кризиса / А.С. Баландина // Проблемы учета и финансов. – 2015. – № 2 (18). – С 35-38. – ISSN 2222-9388.

66. Бобылева, А.З. Оценка моделей налогообложения нефтяного сектора в России и за рубежом / А.З. Бобылева, Е.Н. Жаворонкова, О.А. Львова // Вестник Московского университета. Серия. 6: Экономика. – 2015. – № (5). – С 22-45. – ISSN 0130-0105.

67. Богаткина, Ю.Г. Методика формирования удельных норм затрат по добыче нефти и расчет себестоимости в нефтегазовых проектах / Ю.Г. Богаткина // Журнал «Neftegaz.ru». – 2022. – № 7. – С 80-84. – ISSN 2410-3837. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://magazine.neftegaz.ru/articles/ekonomika/743056-metodika-formirovaniya-udelnykh-norm-zatrat-po-dobyche-nefti-i-raschet-sebestoimosti-v-neftegazovykh/?ysclid=lpbvp0efjq663288748> (дата обращения: 14.09.2023).

68. Богаткина, Ю.Г. Принципы построения и применения интеллектуальной экономической системы в недропользовании / Ю.Г. Богаткина // Недропользование XXI век. – 2022. – № 5 (97). – С 82-89. – ISSN 2782-4462.

69. Богаткина, Ю.Г. Проблемы налогообложения нефтедобычи в России / Ю.Г. Богаткина, В.Н. Лындин // Недропользование XXI век. – 2022. – № 4 (96). – С 154-162. – ISSN 2782-4462.

70. Газеев, М.Х. О налоговой реформе в нефтедобыче / М.Х. Газеев, Н.А. Волынская, С.С. Ежов // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 1996. – № 4. – С 34-37. – ISSN 1999-849X.

71. Гончаренко, Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С 17 - 24. – ISSN 2454-065X.

72. Гончаренко, Л.И. Об основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023–2024 годов / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова [и др.] // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – № 1 (15). – С 23-34. – ISSN 1999-849X.

73. Гончаренко, Л.И. Оценка применения и возможности повышения результативности антисанкционных налоговых решений в поддержку бизнеса /

Л.И. Гончаренко // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – № 3. – С 24-34. – ISSN 1999-849X.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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.

79. Ежов, С.С. Выработанность запасов как фактор дифференциации налога на добычу полезных ископаемых / С.С. Ежов // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2005. – № 6. – С 40-52. – ISSN 1999-849X.

80. Засько, В.Н. Налоговое регулирование деятельности транснациональных корпораций / В.Н. Засько, Д.Ю. Шакирова // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 2. – С 106 -112. – ISSN 1999-849X.

81. Зуев, А.А. Введение налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья в Российской Федерации: путь длиной в двадцать лет / А.А. Зуев // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 4. – С 11-23. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI: 10.7256/2454-065X.2019.4.29577. –

URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=29577 (дата обращения: 02.08.2023)

82. Иутина, М.М. Теория и практика применения различных методов оценки затрат нефтегазовых проектов / М.М. Иутина, А.А. Каламкарова, Е.С. Чернышова и [др.] // Недропользование XXI век. – 2020. – № 6 (89). – С 154-162. – ISSN 2782-4462.

83. Катышева, Е.Г. Налогообложение финансовых результатов в сфере нефтедобычи: анализ вариантов внедрения / Е.Г. Катышева // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – № 4 (46). – С 32-34. – ISSN 2227-6017. – Текст : электронный. – DOI: 10.18454/IRJ.2016.46.172 – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-finansovyh-rezultatov-v-sfere-neftedobychi-analiz-variantov-vnedreniya?ysclid=lpfiufkr90150963068> (дата обращения: 12.08.2022).

84. Кимельман, С.А. Горная рента: экономическая природа, факторы формирования и механизмы изъятия / С.А. Кимельман, С.А. Андрюшин // Финансы. – 2004. – № 5. – С 16-19. – ISSN 0869-446X.

85. Киреева, Е.Ф. Налоговое регулирование инновационной деятельности в Беларуси / Е.Ф. Киреева // Управление инновациями: вызовы и возможности для отраслей и секторов экономики : материалы II международной научной конференции, Светлогорск, 6-7 июня 2019 г.; под редакцией А.В. Сербулова. – Калининград : Издательство Балтийского федерального университета им. И. Канта, 2019. – С 133-139. – ISSN отсутствует.

86. Климанова, О.А. Физико-географическое районирование как метод делимитации границ полуостровов (на примере полуостровов Ямал и Гыданский) / О.А. Климанова, Е.Ю. Колбовский // Проблемы региональной экологии. – 2018. – № 4. – С 82-87. – ISSN отсутствует.

87. Комаров, М.А. Реализация права собственности государства на недра через изъятие природной ренты / М.А. Комаров, Ю.П. Белов // Вопросы экономики. – 2000. – № 8. – С 71-83. – ISSN 0042-8736.

88. Кондрашов, А. ЕУ: Канада: пересмотр системы роялти в провинции Альберта: Обзор Аналитического Центра при Правительстве Российской Федерации «Изменения и тенденции в регулировании ТЭК России и мира: в фокусе III квартал 2016» / А. Кондрашов, А. Ковшин // Обзоры Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации. – 2016. – № 10. – С 42-45. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ac.gov.ru/files/publication/a/10552.pdf?ysclid=ls81t6j0ao543704077> (дата обращения: 22.11.2022).

89. Конопляник, А.А. Умный инвестрежим для прогресса ТЭК / А.А. Конопляник // Нефтегазовая вертикаль. – 2023. – № 12 (516). – С 77-170. – ISSN отсутствует.

90. Конопляник, А.А. Эволюция Энергетических рынков и механизмы ценообразования на невозобновляемые энергоресурсы / А.А. Конопляник // Журнал «Газпром». – 2022. – № 11. – С 26-41. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [Биржевая торговля энергоресурсами-глава1-Конопляник-с15-67.pdf \(konoplyanik.ru\)](#) (дата обращения: 12.08.2020).

91. Крюков, В.А. Особенности институциональных преобразований в нефтегазовом секторе экономики России / В.А. Крюков // Институциональные проблемы российской экономики : материалы научно-исследовательского семинара ; Государственный университет «Высшая школа экономики». — Москва, 1999. — 36 с. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/2000-03-006-kryukov-v-a-osobennosti-institutsionalnyh-preobrazovaniy-v-neftegazovom-sektore-ekonomiki-rossii-dokl-na-zasedanii-seminara-25?ysclid=lpfjw5ji34276538146> (дата обращения: 17.08.2022).

92. Лаверов, А.Н. Платежи за минеральные ресурсы в хозяйственном расчете горнодобывающих предприятий / А.Н. Лаверов // Горный журнал. – 1989. - № 3. – С 19-21. – ISSN 0017-2278.

93. Лаптев, С.В. Финансово-налоговое регулирование рынка инвестиций нефтегазовой сферы / С.В. Лаптев // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – № 14 (3). – С138-146. – ISSN 1999-849X.

94. Луцет, Б.Р. О некоторых особенностях правового регулирования НДС / Б.Р. Луцет // Нефть, Газ и Право. – 2021. – № 2-4. – С 57-60. – ISSN 2073-879X.

95. Лыкова, Л.Н. Формирование бюджетно-налоговой политики России в условиях внешних шоков / Л.Н. Лыкова, И.С. Букина // Вестник Института экономики Российской академии наук. – 2016. – № 6. – С. 52-65. – ISSN 2073-6487.

96. Малис, Н.И. Перенастройка налоговой системы: возможные риски / Н.И. Малис // Налоги и финансы. – 2018. – № 3. – С 7-13. – ISSN 2226-6720.

97. Мандрощенко, О.В. Основные подходы к оценке эффективности налоговых льгот / О.В. Мандрощенко // Бухгалтер и закон. – 2017. – № 2. – С 34–45. – ISSN 2079-6773.

98. Мещерин, А. Налоговая гомеопатия / А. Мещерин // Нефтегазовая вертикаль. – 2011. – № 3. – С 46-51. – ISSN отсутствует.

99. Михайлова, А.А. Бюджетная система России: насколько устойчива? / А.А. Михайлова, Е.Н. Тимушев // Экономический журнал ВШЭ. – 2020. – № 24 (4). – С 572- 597. – ISSN 1813-8691. – Текст : электронный. – DOI: 10.17323/1813-8691-2020-24-4-572-597. – URL: <https://ej.hse.ru/data/2020/12/21/1343637217/%D0%9C%D0%B8%D1%85%D0%B0%D0%B9%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf?ysclid=ls8mvd4hk2274899> 27 (дата обращения: 22.11.2022).

100. Мишустин, М.В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета / М.В. Мишустин // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 4. – С 4-8. – ISSN 1999-849X.

101. Овчар, О. В. Пути повышения эффективности налогообложения нефтегазового сектора / О.В. Овчар // Экономика. Бизнес. Банки. – 2016. – № 3. – С 191 - 202. – ISSN 2304-9596.

102. Павлова, И.Н. Теоретико-методические аспекты налогообложения добычи углеводородных полезных ископаемых / И.Н. Павлова, Д.О. Осина //

Проблемы современной экономики. – 2018. – № 4 (68). – С 166-168. – ISSN 1818-3395. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-metodicheskie-aspekty-nalogooblozheniya-dobychi-uglevodorodnyh-poleznyh-iskopaemyh?ysclid=lpfl2y7kq5360135391>

(дата обращения: 12.11.2023).

103. Пансков, В.Г. К вопросу о сущности понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков // Финансы. – 2023. – № 1. – С 21-28. – ISSN 0869-446X.

104. Пансков, В.Г. Налоговое регулирование как инструмент подъема экономики / В.Г. Пансков // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2019. – № 3. – С 86-99. – ISSN 2071-6435. – Текст : электронный. – DOI 10.24411/2071-6435-2019-10091. – URL: <http://elib.fa.ru/art2019/bv3557.pdf>

(Дата обращения: 12.08.2020).

105. Пансков, В.Г. Налогообложение природных ресурсов: проблемы и пути решения / В.Г. Пансков // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – № 2. – С 91-104. – ISSN 2071-6435.

106. Пансков, В.Г. Настройка российской налоговой системы: необходимость, проблемы, пути решения / В.Г. Пансков // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 1. – С 57-67. – ISSN 2071-6435.

107. Пансков, В.Г. О некоторых дискуссионных вопросах в теории налогообложения построения налоговой систем / В.Г. Пансков // Финансы. – 2022. – № 6. – С 23-32. – ISSN 0869-446X.

108. Пименова, Н.А. Оценка инвестиций в технических проектах освоения запасов УВС России / Н.А. Пименова, С.М. Рохлин, Ю.К. Зиновьева // Недропользование XXI век. – 2017. – № 8. – С 158-165. – ISSN 2782-4462.

109. Рощупкина, В.В. Актуализация налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли: перспективы налога на добавленный доход / В.В. Рощупкина // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 8 (21). – С 917-926. – ISSN 2311-9381. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://213.226.126.9/ia/2018/ia08/ia0818-917.pdf> (дата обращения: 15.05.2021).

110. Сарданашвили, О.Н. Обзор и анализ зарубежных систем налогообложения в недропользовании / О.Н. Сарданашвили, Ю.Г. Богаткина, В.Н. Лындин // Журнал Neftegaz.ru. – 2023. – № 10. – ISSN 2410-3837. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://magazine.neftegaz.ru/articles/gosregulirovanie/798262-obzor-i-analiz-zarubezhnykh-sistem-nalogooblozheniya-v-nedropolzovanii/?ysclid=lp8y3oxazi103411572> (дата обращения: 11.08.2021).

111. Татаркин, А.И. Рентные отношения в недропользовании / А.И. Татаркин, В.Э. Тоскунина // Экономика Северо-Запада: проблемы и перспективы развития. – 2003. - № 3. – С 17-22. – ISSN 2411-4588.

112. Фефелов, В.С. Анализ методов определения платы за недра на горных предприятиях / В.С. Фефелов // Известия вузов. Горный журнал. – 1993. - № 3. – С 69-74. – ISSN 0536–1028.

113. Филимонова, И.В. Прогноз добычи нефти в регионах Восточной Сибири и республике Саха (Якутия) / И.В. Филимонова, Л.В. Эдер [и др.] // Специализированный журнал «Бурение & нефть». – 2019. – № 7-8. – ISSN 2072-4799. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://burneft.ru/archive/issues/2019-07/9> (дата обращения: 12.08.2023).

114. Хазанов, Л.Г. Эволюция теории горной ренты / Л.Г. Хазанов // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – Москва. – 2005. – № 11. – ISSN 0236-1493. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://giab-online.ru/files/Data/2005/11/Hazanov.pdf?ysclid=li470bguzn491483232>. (дата обращения: 12.08.2023).

115. Хотеллинг, Х. «Экономика исчерпаемых ресурсов» / Х. Хотеллинг // Журнал «Политическая экономика». – 1931. – № 39 (2). – С 137–175. – JSTOR 1822328.

116. Чернявский, С.В. Различные подходы к категории дифференциальной ренты / С.В. Чернявский // Журнал «Управление». – 2015. – № 3 (9). – С 48-54. – ISSN 2309-3633.

117. Чужмарова, С.И. Налогообложение организаций нефтегазового сектора и его влияние на бюджет Северного региона / С.И. Чужмарова, А.И. Чужмаров // Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2020. – № 1. – С 23-33. – ISSN 2070-4992.

118. Шкатов, В.К. Расчетные цены и рентные платежи в условиях хозяйственной реформы / В.К. Шкатов // Плановое хозяйство. – 1973. – № 8. – С 43-52. – ISSN 0869-4672.

119. Шмаль, Г.И. Проблемы при разработке трудноизвлекаемых запасов нефти в России и пути их решения / Г.И. Шмаль // Георесурсы. – 2016. – № 4. Том 18. – Часть 1. – С. 256-260. – ISSN 1608-5078. – Текст : электронный. – DOI: 10.18599/grs.18.4.2. – URL: https://geors.ru/media/pdf/2_Shmal_UYYNwrk.pdf?ysclid=lpfly4qk8f17916334 (дата обращения: 21.07.2022).

120. Шпильман, А.В. Разработка механизмов экономического стимулирования применения методов увеличения нефтеотдачи на примере асп-технологии / А.В. Шпильман, С.А. Филатов // Недропользование XXI век. – 2015. – № 6 (56). – С 138-147. – ISSN 2782-4462.

121. Юмаев, М.М. Актуальные вопросы налогообложения минерально-сырьевого комплекса Российской Федерации / М.М. Юмаев // Финансы. – 2023. – № 1. – С 29 – 35. – ISSN 0869-446X.

122. Юмаев, М.М. Налог на добычу полезных ископаемых: проблемные вопросы и цифровизация налогового администрирования / М.М. Юмаев // Налоги и налогообложение. – 2020. – № 3. – С 44-55. – ISSN 2454-065X.

123. Юмаев, М.М. Налог на добычу полезных ископаемых: эволюция и новые реалии / М.М. Юмаев // Экономика. Налоги. Право. – 2019. – № 12 (5). – С 142-153. – ISSN 1999-849X.

124. Юмаев, М.М. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья и налог на добычу полезных ископаемых: проблемы

методологии / М.М. Юмаев // Финансы. – 2021. – № 6. – С 30-37 – ISSN 0869-446X.

125. Юмаев, М.М. Развитие налогообложения добычи нефти в сложных экономических условиях / М.М. Юмаев, Д.О. Самарина // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2022. – № 5-6. – С 52-55. – ISSN 0869-3188.

Электронные ресурсы

126. Аукционы на три участка углеводородов в ЯНАО не состоятся из-за отсутствия заявок // Интерфакс : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.interfax-russia.ru/ural/news/aukciony-na-tri-uchastka-uglevodorodov-v-yanao-ne-sostoyatsya-iz-za-otsutstviya-zayavok> (дата обращения: 01.09.2023).

127. В 2,5 раза больше, на 20% дешевле. Газпром нефть подвела итоги работы ТЦ Бажен в 2019 г. // Neftegaz.ru. : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://neftegaz.ru/news/dobycha/536380-v-2-5-raza-bolshe-na-20-deshevle-gazprom-neft-podvela-itogi-raboty-tts-bazhen-v-2019-g/> (дата обращения: 01.11.2022).

128. Государственный реестр участков недр, предоставленных в пользование, и лицензий на пользование недрами // ФГБУ «Росгеолфонд» : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://rfgf.ru/info-resursy/gosudarstvennyj-reestr-uchatkov-nedr> (дата обращения: 12.10.2023).

129. Добыча нефти на шельфе Арктики убыточна // Нефть и капитал : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://oilcapital.ru/news/markets/05-09-2018/dobycha-nefti-na-shelfe-arktiki-ubytochna;> (дата обращения: 12.08.2020).

130. Инвентаризация запасов: от государственной экспертизы к национальному аудиту // Vygon Consulting : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://vygon.consulting/upload/iblock/ce8/20191105_ngv_vygon.pdf (дата обращения: 23.04.2021).

131. Индикативный тариф на транспортировку нефти // ФАС России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://fas.gov.ru/indikativnyj-tarif-na-transportirovku-nefti?ysclid=lpdwjd8jj847172251> (дата обращения: 12.10.2023).

132. Информация Минэкономразвития России о средних ценах на нефть сорта «Юралс» // Минэкономразвития России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.economy.gov.ru/material/departments/d12/konyunktura_mirovyh_tovarnyh_rynkov/ (дата обращения: 12.10.2023).

133. Каталог нефтяных и газовых месторождений России // Energybase.ru : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://energybase.ru/oil-gas-field> (дата обращения: 12.08.2020).

134. Краткая ежемесячная информация об исполнении федерального бюджета // Минфин России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/execute?id_57=80042-kratkaya_ezhemesyachnaya_informatsiya_ob_ispolnenii_federalnogo_byudzheta_mlrd_rub._nakopleno_s_nachala_goda (дата обращения: 21.04.2024).

135. Надежды на НДС // Нефть и капитал : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://oilcapital.ru/article/general/09-07-2020/nadezhdy-na-ndd> (дата обращения: 12.08.2022).

136. Нефтяная подпорка доллара // Ведомости : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.vedomosti.ru/opinion/columns/2023/09/06/993615-neftyanaaya-podporka-dollara?ysclid=ls8qtkoi5938742645> (дата обращения: 11.09.2023).

137. Нефтяное закулисье. Потолок цен на черное золото как фактор борьбы за суверенитет над природными ресурсами // ГН-Энергия. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://konoplyanik.ru/ru/publications/704.%20%D0%9D%D0%B5%D1%84%D1%82%D1%8F%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BB%D0%B8%D1%81%D1%8C%D0%B5.%20%D0%9F%D0%BE%D1%82%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%BA%20%D1%86%D0%B5%D0%BD%20%D0%BD%D0%B0%20%D1%87%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%BE%D0%B>

5%20%D0%B7%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D1%82%D0%BE%20%D0%BA%D0%B0%D0%BA%20%D1%84%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%BE%D1%80%20%D0%B1%D0%BE%D1%80%D1%8C%D0%B1%D1%8B%20%D0%B7%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%82%D0%B5%D1%82%20%D0%BD%D0%B0%D0%B4%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%BC%D0%B8%20%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D0%B0%D0%BC%D0%B8.%2017.01.2023,%20%D1%81.15.pdf (дата обращения: 06.010.2023).

138. Новый налог выпал из доходов // Коммерсант : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4173676> (дата обращения: 12.08.2020).

139. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов. Министерство финансов России. – Текст : электронный - URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/10/main/Osn_2023-2025.pdf?ysclid=lpif6e01ns794252259 (дата обращения: 12.08.2023).

140. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» // ФНС России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/13778185/ (дата обращения: 15.12.2023).

141. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогам и сборам (форма 5-НДПИ) // ФНС России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 15.12.2023).

142. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2021 и 2022 гг. // ФНС России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL:

https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/11912732/ (дата обращения: 20.02.2024).

143. Официальные курсы валют на заданную дату, устанавливаемые ежедневно // Банк России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: Банк России (cbr.ru) (дата обращения: 12.01.2024)

144. Перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов по состоянию на 13.11.2023 // Минфин России : [сайт] – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=128284-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_na_2020_god_i_planovyi_period_2021_i_2022_g (дата обращения: 12.10.2023).

145. Правовое регулирование добычи нефти и газа в российском сегменте Арктики // ИМЭМО РАН : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: – https://www.imemo.ru/files/File/ru/conf/2014/28112014/28112014_PRZ_PAN.pdf (дата обращения: 02.08.2022).

146. Результаты по МСФО за 4 квартал и 12 месяцев 2021 г. // ПАО «НК «Роснефть» : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/Q42021_Results_RUS_final.pdf. (дата обращения: 24.05.2023).

147. Россия сократит добычу нефти на 500 тыс. баррелей в сутки // РБК: [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/10/02/2023/63e5ff849a794782cff4ca73?ysclid=lf148t17zu221048307> (дата обращения: 23.03.2023).

148. Сведения о формировании и использовании дополнительных нефтегазовых доходов федерального бюджета в 2018-2023 году // Минфин России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/oil?id_57=122094-svedeniya_o_formirovanii_i_ispolzovanii_dopolnitelnykh_neftegazovykh_dokhodov_federalnogo_byudzheta_v_2018-2024_godakh (дата обращения: 20.02.2024)

149. Сергей Ежов: инвестиции в ГРП – думать о будущем // Нефть и капитал : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://oilcapital.ru/comment/sergey-ezhov/02-12-2020/sergey-ezhov-investitsii-v-grr-dumat-o-buduschem> (дата обращения: 12.08.2020)

150. Сечин раскритиковал налоговую политику Минфина // РБК : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/business/30/11/2023/656812329a794772b4003009> (дата обращения: 10.03.2023).

151. Сообщение о средних за истекший налоговый период ценах на соответствующие виды углеводородного сырья, добытые на новом морском месторождении углеводородного сырья, на период с 1 по 31 декабря 2022 года // Минэкономразвития России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.economy.gov.ru/material/departments/d12/konyunktura_mirovyh_tovarnyh_rynkov/soobshchenie_o_srednih_za_istekshiy_nalogovuyu_period_cenah_na_sootvetstvuyushchie_vidy_uglevodorodnogo_syrya_dobytye_na_novom_morskom_mestorozhdenii_uglevodorodnogo_syrya_na_period_s_1_po_31_iyulya_2023_goda.html?ysclid=lpfgnsgbjk153211985 (дата обращения: 03.10.2023).

152. Справочная информация: Данные, применяемые для расчета налога на добычу полезных ископаемых в отношении нефти и газового конденсата // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50642/?ysclid=lozv0g7okw829421410 (дата обращения: 16.03.2023).

153. Статс-секретарь – замминистра финансов Алексей Сазанов рассказал в интервью Reuter’s о мерах поддержки пострадавших отраслей экономики, налоговом маневре в нефтяной отрасли и результатах введения НДС // Минфин России : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37085-stats-sekretar_zamministra_finansov_aleksei_sazanov_rasskazal_v_intervyu_reuters_o_

merakh_podderzhki_postradavshikh_otraslei_ekonomiki_nalogovom_manevre_v_neftyanoi_otras&ysclid=lf0x45sug1565009924 (дата обращения: 10.03.2023).

154. Что нам готовит НДС? // Нефть и капитал : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://oilcapital.ru/article/general/14-03-2018/chto-nam-gotovit-ndd?id=chto-nam-gotovit-ndd&published_date=14-03-2018&type=AnalyticItem (дата обращения: 16.08.2022).

Источники на иностранном языке

155. Biden increases oil royalty rate, scales back lease sales // The Seattle Times. – 2022. – Текст : электронный. – URL: <https://www.seattletimes.com/business/biden-increases-crude-oil-royalty-rate-scales-back-leases/> (дата обращения: 11.09.2023).

156. Bjerkedal, N. The Petroleum Tax System Revisited: In book: Petroleum Industry Regulation within Stable States / N. Bjerkedal, T. Johnsen // London : Routledge. – 2005. – pp.157-175. – ISBN: 9781315246949

157. Central government fiscal account // ssb.no : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – <https://www.ssb.no> (дата обращения: 12.08.2023).

158. Dschaak, C. Policy Brief: A History of Alaska Oil Taxes and How They Work / C. Dschaak // Alaska Policy Forum : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://alaskapolicyforum.org/2020/10/history-alaska-oil-taxes/> (дата обращения: 12.05.2023).

159. EY Global oil and gas tax guide, 2019 // EY Global : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/global-oil-and-gas-tax-guide-2019 (дата обращения: 07.05.2023).

160. General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2024 Revenue Proposals. // US Department of the Treasury : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/General-Explanations-FY2024.pdf> (дата обращения: 24.08.2023).

161. Germany's effort to phase out and rationalise its fossil-fuel subsidies : A report on the G20 peer-review of inefficient fossil-fuel subsidies that encourage

wasteful consumption in Germany Prepared by the members of the peer-review team: China, Indonesia, Italy, Mexico, New Zealand, the United States, and the OECD (Chair of the peer-review). – 2017. – Текст : электронный. – URL: https://www.researchgate.net/publication/322509203_Germany's_effort_to_phase_out_and_rationalise_its_fossil-fuel_subsidies_A_report_on_the_G20_peer-review_of_inefficient_fossil-fuel_subsidies_that_encourage_wasteful_consumption_in_Germany (дата обращения: 24.08.2023).

162. EMTRs and EATRs under Current Law and Policy for Fiscal Year 2022. // US Department of the Treasury Office Of Tax Analysis : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/EMTRs-and-EATRs-Under-CL-and-Policy-FY22.pdf> (дата обращения: 25.08.2023).

163. Guide to oil and gas taxation in Canada. // kpmg.com : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/2018/05/oil-gas-guide.pdf> (дата обращения: 25.08.2023).

164. Johnston, D. Fundamental Petroleum Fiscal Considerations / D. Johnston, D. Johnston // Oxford Energy Forum. – 2015. – Volume 99. – pp. 21-25. – Текст : электронный. – URL: <https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:53703aff-359e-4a32-bc83-92ee69dfb061>. – ISSN 0959-7727.

165. Kolesnikoff, A. State Oil and Gas Severance Taxes / A. Kolesnikoff, C. Brown // National Conference of the State Legislatures : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ncsl.org/energy/state-oil-and-gas-severance-taxes> (дата обращения: 19.07.2023).

166. Lund, D. State participation and taxation in Norwegian petroleum: Lessons for others? / D. Lund // Energy Strategy Reviews. – 2014. – № 3 (4). – Текст : электронный. – DOI:10.1016/j.esr.2014.02.001. – URL: <https://www.semanticscholar.org/paper/State-participation-and-taxation-in-Norwegian-for-Lund/7b05451b6bc2292dcd149c5e00baf0690e64354f> – (дата обращения: 19.07.2023).

167. Oil & Gas Laws and Regulations Venezuela 2023 // ICLG : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://iclg.com/practice-areas/oil-and-gas-laws-and-regulations/venezuela> (дата обращения: 01.06.2023).

168. Osmundsen, P. Trends and Trade-Offs in Petroleum Tax Design / P. Osmundsen, K. Løvås // International Journal of Global Energy Issues. – 2009. – № 36 (1). – Текст : электронный. – DOI:10.2139/ssrn.1517149 – URL: <https://uis.brage.unit.no/uis-xmlui/bitstream/handle/11250/2457962/Article.pdf?sequence=2&isAllowed=y> (дата обращения: 19.07.2023).

169. Proposition to the Storting (bill and draft resolution) for the fiscal year 2021 Taxes 2021 // Government.no : [сайт]. – 2020. – Текст : электронный. – URL: https://www.regjeringen.no/contentassets/643d38ec7c994b81b359c520502296b0/2021_tax_prop_1_chap_1_2.pdf (дата обращения: 12.09.2023).

170. Proposition to the Storting (bill and draft resolution) for the Fiscal Year 2022 // Government.no : [сайт]. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <https://www.regjeringen.no/en/dokumenter/prop.-1-ls-20212022/id2875345/> (дата обращения: 11.09.2023).

171. Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1 // Government of Canada : [сайт]. – 2022. – Текст : электронный. – URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html> (дата обращения: 12.08.2023).

172. Statistics of Government revenues from UK Oil and Gas production. // Gov.uk : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/government-revenues-from-uk-oil-and-gas-production--2> (дата обращения: 02.09.2023).

173. Surrey, S. Pathways to Tax Reform / S. Surrey // Cambridge : Harvard University Press. – 1973. – 418 p. - ISBN 100674657896.

174. Taxes In Alaska // Tax Foundation : [сайт]. : – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://taxfoundation.org/location/alaska/> (дата обращения: 12.08.2023).

175. Tax rates in Venezuela // Lloyds bank : [сайт]. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://www.lloydsbanktrade.com/en/market-potential/venezuela/taxes> (дата обращения: 18.11.2023).

176. The Future of Russian Oil Production in the Short, Medium, and Long Term // OIES : [сайт]. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oxfordenergy.org/publications/the-future-of-russian-oil-production-in-the-short-medium-and-long-term/> (дата обращения: 16.11.2022).

177. The Petroleum Taxation Act // Government.no : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://www.regjeringen.no/en/search/id86008/?term=Petroleum+Taxation+Act> (дата обращения: 02.03.2023).

178. The US Gulf of Mexico Policy Initiatives: An Analysis of the Licensing and Fiscal Policies // American Petroleum Institute : [сайт]. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://www.api.org/-/media/Files/Oil-and-Natural-Gas/Exploration/Offshore/The-US-Gulf-of-Mexico-Policy-Initiatives-Final-Crystal-Energy-14Apr19.pdf> (дата обращения: 08.09.2023).

Приложение А
(информационное)

Структура налогов и сборов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации от нефтегазового сектора

Таблица А.1 - Структура налогов и сборов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации по виду экономической деятельности «добыча нефти и природного газа» по состоянию на 01.01.2023

В миллионах рублей

Виды экономической деятельности	Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации, всего	Налог на прибыль организаций	НДФЛ	НДС	Акцизы	Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	в том числе НДС	Остальные федеральные налоги и сборы	Региональные налоги и сборы (налог на имущество, транспортный налог)	Местные налоги и сборы	Специальные налоговые режимы
ВСЕГО в 2022 году	31093548	6031417	5385551	6357212	-1144502	11798846	10106567	41800	1314869	301436	1005808
В процентах	100	19	17	20	-4	38	33	0	4	1	3
Добыча нефти и природного газа	11092180	775728	85309	912844	-1403661	10545981	8864648	6	152990	1727	21255
В процентах	100	7	1	8	-13	95	80	0	1	0	0
в том числе,											
Добыча нефти и нефтяного газа	9833418	756834	63639	690697	-1403914	9567509	7886210	5	135800	1596	21252
В процентах	100	8	1	7	-14	97	80	0	1	0	0
Добыча природного газа и газового конденсата	1258761	18894	21670	222147	253	978472	978439	1	17190	131	3
В процентах	100	2	2	18	0	78	78	0	1	0	0

Источник: рассчитано и составлено автором на основании данных ФНС России [142].

Таблица А.2 - Структура налогов и сборов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации по виду экономической деятельности «добыча нефти и природного газа» по состоянию на 01.01.2024

В миллионах рублей

Виды экономической деятельности	Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации, всего	Налог на прибыль организаций	НДФЛ	НДС	Акцизы	Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	в том числе НДС	Остальные федеральные налоги и сборы	Региональные налоги и сборы (налог на имущество, транспортный налог)	Местные налоги и сборы	Специальные налоговые режимы
ВСЕГО в 2023 году	38202571	8226509	6858479	8288882	-507445	12064454	10742632	350286	1395210	314609	1107904
В процентах	100	21,5	18,0	21,7	-1,3	31,6	28,1	0,9	3,7	0,8	2,9
Добыча нефти и природного газа	11571848	1131811	100047	861291	-1203717	10468374	9178365	460	169066	1760	39856
В процентах	100	9,8	0,9	7,4	-10,4	90,5	79,3	0,0	1,5	0,0	0,3
в том числе,											
Добыча нефти и нефтяного газа	10059483	1095472	74241	596309	-1203795	9303618	8013619	447	148842	1623	39855
В процентах	100	10,9	0,7	5,9	-12,0	92,5	79,7	0,0	1,5	0,0	0,4
Добыча природного газа и газового конденсата	1512365	36340	25807	264982	78	1164756	1164746	13	20224	137	1
В процентах	100	2,4	1,7	17,5	0,0	77,0	77,0	0,0	1,3	0,0	0,0

Источник: рассчитано и составлено автором на основании данных ФНС России [142].

Приложение Б

(информационное)

Показатели экономической эффективности нефтегазовых проектов, используемые в диссертационной работе

В диссертационной работе используется широкий спектр показателей экономической эффективности нефтегазовых проектов, упоминаемых в связи с различными целями и задачами. Ниже приводятся определения этих показателей, основанные на опубликованных научных работах и методических рекомендациях [25; 37; 38].

Чистый денежный поток от реализации проекта (далее - ЧД) определяется как сумма годовых недисконтированных значений чистого денежного потока от разработки месторождений углеводородов. Он характеризует превышение суммарных денежных поступлений над суммарными затратами для данного проекта без учета их разновременности.

Чистый дисконтированный доход (далее – ЧДД, NPV) определяется как сумма годовых дисконтированных значений чистого денежного потока от разработки месторождений углеводородов. Он характеризует превышение суммарных денежных поступлений над суммарными затратами для проекта с учетом их неравноценности из-за разновременности. ЧДД имеет положительные значения при внутренней норме доходности проекта, превышающей норму дисконта. Показатель рассчитывается по формуле (Б.1)

$$NPV = \sum_{i=1}^k \frac{NCF_i}{(1+r)^i}, \quad (\text{Б.1})$$

где NPV - чистый дисконтированный доход;

NCF - годовые значения чистого денежного потока от реализации проекта разработки участка недр;

r – ставка дисконта;

i – порядковый номер года с начала реализации проекта.

Годовые значения денежного потока (далее - NCF_i) определялись как разница между выручкой и затратами в конкретном году i, рассчитываемая по формуле (Б.2)

$$NCF_i = (P_i \times Q_i - C_i), \quad (\text{Б.2})$$

где P_i – цена реализации добытого УВС в году i.

Q_i – добыча в году i;

C_i – суммарные расходы на разработку участка недр в году i .

Дисконтированная стоимость инвестиций (далее - PVI) рассчитывается как дисконтированная сумма капитальных затрат.

Внутренняя норма доходности (далее - ВНД, IRR) - значение (переменное) нормы дисконта, при котором алгебраическая сумма годовых значений денежного потока оказывается равной нулю. При оценке эффективности проекта внутренняя норма доходности отражает годовой процент на вкладываемый капитал, который может быть получен от реализации проекта.

ЕБИТДА (Earnings before interests, taxation, depreciation and amortization) рассчитывается как сумма прибыли до налогообложения, процентов к уплате, величины амортизации основных средств и нематериальных активов.

Индекс доходности инвестиций - отношение денежного потока от операционной деятельности к денежному потоку от инвестиционной деятельности (далее - ИД) – формула (Б.3)

$$\text{ИД} = \frac{NCF}{K} + 1, \quad (\text{Б. 3})$$

где ИД - индекс доходности инвестиций;

K - величина капитальных вложений в разработку участка недр.

Индекс доходности дисконтированных инвестиций (далее – ИДД) рассчитывается как отношение чистого дисконтированного дохода к дисконтированным накопленным капиталовложениям, увеличенное на единицу. Показатель ИДД рассчитывается по формуле (Б.4)

$$\text{ИДД} = \frac{NPV}{Kd} + 1, \quad (\text{Б. 4})$$

где ИД - индекс доходности дисконтированных инвестиций;

Kd - дисконтированные капитальные вложения.

Коэффициент возврата инвестиций (ROI) рассчитывается как отношение чистого денежного дохода к капиталовложениям. Данный показатель отличается от индекса доходности инвестиций, приведенного в пункте 7, на единицу. Показатель рассчитывается по формуле (Б.5)

$$ROI = \frac{NCF}{K}, \quad (\text{Б. 5})$$

где ROII - коэффициент возврата инвестиций;

K - недисконтированные накопленные капитальные вложения в разработку участка недр.

Коэффициент возврата дисконтированных инвестиций (далее - DROII) рассчитывается как отношение чистого дисконтированного дохода к дисконтированным накопленным капиталовложениям, увеличенное на единицу. Показатель рассчитывается по формуле (Б.6)

$$DROII = \frac{NPV}{Kd}, \quad (\text{Б. 6})$$

где DROII - коэффициент возврата дисконтированных инвестиций;

Kd- дисконтированные капитальные вложения.

Налоговая нагрузка (далее - GT1) представляет собой отношение суммарных налоговых поступлений от реализации проекта (далее - GT) в бюджетную систему государства к валовому доходу от реализации углеводородного сырья.

Налоговые поступления – сумма поступлений от налога на прибыль, НДС, НДПИ и налога на имущество, рассчитываются по формуле (Б.7)

$$GT1 = \frac{GT}{TR}, \quad (\text{Б. 7})$$

где GT1 – показатель налоговой нагрузки;

GT - поступления от реализации проекта в бюджетную систему государства;

TR - (Total revenue) - выручка от реализации продукции – произведение цены на количество реализуемого углеводородного сырья.

Налоговая нагрузка (далее - GT2, DGT2) представляет собой отношение суммарных налоговых поступлений от нефтегазовой отрасли в бюджетную систему государства, к чистому доходу от реализации углеводородного сырья, равному разности между поступлениями от продаж и издержками производства.

Дисконтированная налоговая нагрузка (далее - DGT2) - отношение дисконтированных суммарных налоговых поступлений нефтегазовой отрасли к чистому дисконтированному доходу от реализации углеводородного сырья. Показатель рассчитывается по формуле (Б.8)

$$DGT2 = \frac{DGT}{NPV}, \quad (\text{Б. 8})$$

где DGT2 – показатель дисконтированной налоговой нагрузки, исчисляемой к ЧДД;

DGT - дисконтированные поступления от реализации проекта в бюджетную систему

государства;

Недисконтированная налоговая нагрузка (далее - GT2) - представляет собой отношение суммарных недисконтированных налоговых поступлений от нефтегазовой отрасли к чистому недисконтированному доходу от реализации углеводородного сырья, равному разности между поступлениями от продаж и издержками производства. Показатель рассчитывается по формуле (Б.9)

$$GT2 = \frac{GT}{\text{ЧД}}, \quad (\text{Б.9})$$

где GT2 – показатель налоговой нагрузки, исчисляемой к ЧДД;

GT - поступления от реализации проекта в бюджетную систему государства;

Срок рентабельной разработки определяется в соответствии с Приказом Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 6 октября 2020 г. № 772 «О внесении изменений в Правила подготовки технических проектов разработки месторождений углеводородного сырья, утвержденные приказом Минприроды России от 20 сентября 2019 г. № 639, по вопросу корректировки понятия «рентабельный срок разработки». «Рентабельный срок разработки ЭО (эксплуатационного объекта) определяется как часть проектного срока, в течение которого обеспечивается выполнение мероприятий по рациональному использованию недр и наиболее полному извлечению запасов из недр, начиная с первого проектного года до последнего года периода, в котором при принятых экономических условиях достигается положительное значение дисконтированных годовых денежных потоков и сумма дисконтированных годовых денежных потоков в пределах такого периода имеет положительное значение.» [19].

Срок окупаемости проекта соответствует периоду, по истечении которого накопленный чистый доход (дисконтированный или недисконтированный) становится неотрицательным. Данный показатель не применяется при суммарной оценке многофазного проекта, в течение которого ЧДД неоднократно пересекает нулевую отметку.

Рентабельность реализованной продукции определяется как соотношение между величиной сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продажи добытого углеводородного сырья и его себестоимостью с учетом коммерческих и управленческих расходов. Данный показатель применяется для оценки деятельности организации; в рамках оценки эффективности проектов разработки каждого участка недр он может быть использован только при условии ведения раздельного учета по каждому участку недр и по каждому виду экономической деятельности [24].

Приложение В

(информационное)

Исходные данные для оценки бюджетного эффекта от реализации научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений на основе рентного подхода

Таблица В.1 - Исходные данные для расчета экономического (бюджетного) эффекта от реализации научно-методического подхода к обоснованию налоговых нововведений при цене нефти Юралс 70 долл. /баррель

Номер участка недр	Расчетная себестоимость, долл./барр.	Нефтегазовые налоги	Цена безубыточности	Прибыль	Нефтегазовые налоги	Цена безубыточности	Прибыль	Прогноз добычи, тыс. т	Налоговые доходы при ДНС, тыс. долл.	Налоговые доходы при льготном режиме, тыс. долл.	Налоговые доходы при реализации предложений, тыс. долл.
		в долл. /барр. при действующей налоговой системе			в долл./барр. при условии Кц=0						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	7,6	40,4	60,0	4,0	18,3	32,3	31,7	16670	4916962	2227433	4916962
2	8,7	40,4	61,3	2,7	18,3	33,7	30,3	5037	1485707	673040	1485707
3	8,7	40,4	61,4	2,6	18,3	33,8	30,2	195026	57524616	26059231	57524616
4	8,8	40,4	61,5	2,5	18,3	33,9	30,1	7390	2179745	987446	2179745
5	9,1	40,4	61,9	2,1	18,3	34,3	29,7	11672	3442758	1559604	3442758
6	9,5	40,4	62,4	1,6	18,3	34,8	29,2	913	269297	121994	269297
7	9,7	40,4	62,6	1,4	18,3	35,0	29,0	397	117099	53047	117099
8	9,7	40,4	62,6	1,4	18,3	35,0	29,0	17153	5059427	2291971	5059427
9	10,1	40,4	63,2	0,8	18,3	35,6	28,4	13921	4106120	1860114	4106120
10	10,2	40,4	63,2	0,8	18,3	35,6	28,4	116987	34506334	15631717	34506334
11	10,3	40,4	63,4	0,6	18,3	35,8	28,2	1697	500545	226752	500545
12	10,4	40,4	63,5	0,5	18,3	35,9	28,1	12403	3658373	1657280	3658373
13	10,6	40,4	63,7	0,3	18,3	36,1	27,9	4397	1296933	587524	1296933
14	10,6	40,4	63,8	0,2	18,3	36,2	27,8	12919	3810571	1726227	3810571
15	10,8	40,4	64,0	0,0	18,3	36,3	27,7	53573	15801823	7158385	15801823
16	10,8	40,4	64,0	0,0	18,3	36,4	27,6	69057	20368963	9227346	9227346
17	11,1	40,4	64,4	-0,4	18,3	36,8	27,2	2558	754504	341798	341798

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
18	11,1	40,4	64,4	-0,4	18,3	36,8	27,2	10360	3055772	1384296	1384296
19	11,2	40,4	64,5	-0,5	18,3	36,9	27,1	9067	2674391	1211526	1211526
20	11,4	40,4	64,8	-0,8	18,3	37,2	26,8	95	28021	12694	12694
21	11,5	40,4	64,9	-0,9	18,3	37,3	26,7	38005	11209905	5078200	5078200
22	11,6	40,4	65,0	-1,0	18,3	37,4	26,6	637	187889	85115	85115
23	11,9	40,4	65,4	-1,4	18,3	37,8	26,2	5783	1705746	772720	772720
24	12,0	40,4	65,5	-1,5	18,3	37,8	26,2	95	28021	12694	12694
25	12,1	40,4	65,7	-1,7	18,3	38,0	26,0	19621	5787385	2621744	2621744
26	12,2	40,4	65,7	-1,7	18,3	38,1	25,9	9839	2902099	1314680	1314680
27	12,2	40,4	65,7	-1,7	18,3	38,1	25,9	367	108250	49038	49038
28	12,2	40,4	65,8	-1,8	18,3	38,2	25,8	1888	556882	252273	252273
29	12,4	40,4	66,0	-2,0	18,3	38,4	25,6	1355	399669	181054	181054
30	12,6	40,4	66,2	-2,2	18,3	38,6	25,4	32597	9614769	4355587	4355587
31	12,7	40,4	66,4	-2,4	18,3	38,8	25,2	6066	1789219	810534	810534
32	12,7	40,4	66,4	-2,4	18,3	38,8	25,2	417	122998	55719	55719
33	12,8	40,4	66,5	-2,5	18,3	38,9	25,1	11533	3401759	1541031	1541031
34	13,3	40,4	67,2	-3,2	18,3	39,5	24,5	9687	2857265	1294370	1294370
35	13,4	40,4	67,3	-3,3	18,3	39,7	24,3	1225	361324	163684	163684
36	13,6	40,4	67,5	-3,5	18,3	39,8	24,2	3456	1019377	461788	461788
37	13,8	40,4	67,8	-3,8	18,3	40,2	23,8	2439	719404	325897	325897
38	14,0	40,4	68,0	-4,0	18,3	40,3	23,7	6643	1959411	887633	887633
39	14,0	40,4	68,0	-4,0	18,3	40,4	23,6	30837	9095641	4120417	4120417
40	14,3	40,4	68,4	-4,4	18,3	40,7	23,3	3253	959501	434663	434663
41	14,4	40,4	68,5	-4,5	18,3	40,9	23,1	361	106480	48237	48237
42	14,4	40,4	68,5	-4,5	18,3	40,9	23,1	6643	1959411	887633	887633
43	14,4	40,4	68,5	-4,5	18,3	40,9	23,1	1194	352181	159541	159541
44	14,7	40,4	68,9	-4,9	18,3	41,3	22,7	13735	4051258	1835261	1835261
45	15,0	40,4	69,3	-5,3	18,3	41,6	22,4	674	198802	90059	90059
46	15,0	40,4	69,3	-5,3	18,3	41,6	22,4	19120	5639610	2554800	2554800
47	15,1	40,4	69,4	-5,4	18,3	41,8	22,2	11633	3431255	1554393	1554393
48	15,2	40,4	69,5	-5,5	18,3	41,9	22,1	4441	1309912	593403	593403

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
49	15,4	40,4	69,7	-5,7	18,3	42,1	21,9	467	137746	62400	62400
50	15,4	40,4	69,8	-5,8	18,3	42,1	21,9	4409	1300473	589127	589127
51	15,5	40,4	69,9	-5,9	18,3	42,3	21,7	945	278736	126270	126270
52	15,6	40,4	70,0	-6,0	18,3	42,4	21,6	28060	8276541	3749357	3749357
53	15,7	40,4	70,2	-6,2	18,3	42,5	21,5	2022	596406	270178	270178
54	15,8	40,4	70,3	-6,3	18,3	42,7	21,3	874	257794	116783	116783
55	16,0	40,4	70,5	-6,5	18,3	42,8	21,2	17486	5157648	2336467	2336467
56	16,1	40,4	70,6	-6,6	18,3	43,0	21,0	1391	410288	185864	185864
57	16,3	40,4	70,9	-6,9	18,3	43,2	20,8	9776	2883516	1306262	1306262
58	16,3	40,4	70,9	-6,9	18,3	43,2	20,8	17142	5056182	2290501	2290501
59	16,7	40,4	71,4	-7,4	18,3	43,7	20,3	12985	3830039	1735046	1735046
60	17,0	40,4	71,7	-7,7	18,3	44,1	19,9	13933	4109660	1861717	1861717
61	17,2	40,4	72,0	-8,0	18,3	44,4	19,6	331	97631	44228	44228
62	17,6	40,4	72,6	-8,6	18,3	44,9	19,1	4328	1276581	578304	578304
63	17,7	40,4	72,7	-8,7	18,3	45,1	18,9	10557	3113879	1410619	1410619
64	17,8	40,4	72,8	-8,8	18,3	45,2	18,8	15570	4592507	2080452	2080452
65	17,9	40,4	72,9	-8,9	18,3	45,3	18,7	10358	3055182	1384028	1384028
66	18,0	40,4	73,0	-9,0	18,3	45,4	18,6	2732	805827	365048	365048
67	18,0	40,4	73,0	-9,0	18,3	45,4	18,6	5398	1592187	721277	721277
68	18,0	40,4	73,0	-9,0	18,3	45,4	18,6	17486	5157648	2336467	2336467
69	18,3	40,4	73,3	-9,3	18,3	45,7	18,3	271401	80052087	36264403	36264403
70	18,7	40,4	73,9	-9,9	18,3	46,3	17,7	270439	79768336	36135861	36135861
71	19,2	40,4	74,5	-10,5	18,3	46,8	17,2	8527	2515113	1139372	1139372
72	19,8	40,4	75,2	-11,2	18,3	47,6	16,4	570	168126	76163	76163
73	20,1	40,4	75,6	-11,6	18,3	48,0	16,0	15909	4692498	2125749	2125749
74	20,2	40,4	75,8	-11,8	18,3	48,1	15,9	139401	41117538	18626660	18626660
75	20,2	40,4	75,8	-11,8	18,3	48,2	15,8	14915	4399309	1992931	1992931
76	20,4	40,4	76,0	-12,0	18,3	48,4	15,6	3953	1165972	528197	528197
77	20,4	40,4	76,0	-12,0	18,3	48,4	15,6	4791	1413147	640170	640170
78	20,6	40,4	76,2	-12,2	18,3	48,6	15,4	919	271067	122796	122796
79	20,7	40,4	76,4	-12,4	18,3	48,7	15,3	8969	2645485	1198431	1198431

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
80	21,7	40,4	77,6	-13,6	18,3	50,0	14,0	746	220039	99680	99680
81	21,8	40,4	77,7	-13,7	18,3	50,1	13,9	7792	2298318	1041161	1041161
82	21,9	40,4	77,9	-13,9	18,3	50,3	13,7	105099	30999865	14043251	14043251
83	22,0	40,4	78,0	-14,0	18,3	50,4	13,6	2669	787245	356630	356630
84	22,2	40,4	78,3	-14,3	18,3	50,7	13,3	7254	2139630	969274	969274
85	23,1	40,4	79,4	-15,4	18,3	51,8	12,2	5777	1703976	771919	771919
86	23,3	40,4	79,6	-15,6	18,3	52,0	12,0	31329	9240761	4186158	4186158
87	23,4	40,4	79,8	-15,8	18,3	52,1	11,9	8768	2586198	1171574	1171574
88	23,5	40,4	79,8	-15,8	18,3	52,2	11,8	6675	1968849	891909	891909
89	23,7	40,4	80,1	-16,1	18,3	52,5	11,5	16144	4761813	2157149	2157149
90	24,0	40,4	80,5	-16,5	18,3	52,9	11,1	9981	2943983	1333654	1333654
91	24,1	40,4	80,7	-16,7	18,3	53,1	10,9	844	248945	112775	112775
92	24,6	40,4	81,2	-17,2	18,3	53,6	10,4	499	147184	66676	66676
93	25,1	40,4	81,8	-17,8	18,3	54,2	9,8	2698	795799	360505	360505
94	25,6	40,4	82,6	-18,6	18,3	54,9	9,1	10126	2986752	1353029	1353029
95	26,3	40,4	83,4	-19,4	18,3	55,8	8,2	2727	804352	364380	364380
96	26,5	40,4	83,6	-19,6	18,3	56,0	8,0	22	6489	2940	2940
97	26,5	40,4	83,7	-19,7	18,3	56,0	8,0	4073	1201367	544231	544231
98	26,7	40,4	83,8	-19,8	18,3	56,2	7,8	1341	395540	179183	179183
99	27,7	40,4	85,1	-21,1	18,3	57,5	6,5	8853	2611269	1182931	1182931
100	27,7	40,4	85,2	-21,2	18,3	57,5	6,5	3625	1069225	484370	484370
101	28,4	40,4	86,1	-22,1	18,3	58,4	5,6	1734	511458	231696	231696
102	28,5	40,4	86,1	-22,1	18,3	58,5	5,5	1662	490221	222075	222075
103	28,7	40,4	86,4	-22,4	18,3	58,8	5,2	2511	740641	335518	335518
104	29,6	40,4	87,6	-23,6	18,3	59,9	4,1	3315	977788	442948	442948
105	30,3	40,4	88,3	-24,3	18,3	60,7	3,3	11263	3322120	1504954	1504954
106	31,3	40,4	89,7	-25,7	18,3	62,0	2,0	3243	956551	433327	433327
107	32,0	40,4	90,5	-26,5	18,3	62,8	1,2	5079	1498095	678652	678652
108	33,5	40,4	92,4	-28,4	18,3	64,7	-0,7	5930	1749105	792362	0
109	34,4	40,4	93,5	-29,5	18,3	65,9	-1,9	80	23597	10690	0
110	36,1	40,4	95,7	-31,7	18,3	68,0	-4,0	4000	1179835	534477	0

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
111	37,3	40,4	97,1	-33,1	18,3	69,5	-5,5	402	118573	53715	0
112	37,6	40,4	97,5	-33,5	18,3	69,8	-5,8	2914	859510	389367	0
113	38,0	40,4	98,0	-34,0	18,3	70,4	-6,4	2442	720289	326298	0
114	38,6	40,4	98,8	-34,8	18,3	71,2	-7,2	1163	343037	155399	0
115	38,7	40,4	98,9	-34,9	18,3	71,3	-7,3	2949	869833	394043	0
116	39,5	40,4	99,9	-35,9	18,3	72,3	-8,3	53573	15801823	7158385	0
117	40,0	40,4	100,5	-36,5	18,3	72,9	-8,9	2819	831489	376673	0
118	40,4	40,4	101,0	-37,0	18,3	73,4	-9,4	2015	594342	269243	0
119	40,5	40,4	101,1	-37,1	18,3	73,5	-9,5	988	291419	132016	0
120	41,3	40,4	102,2	-38,2	18,3	74,6	-10,6	137	40409	18306	0
121	41,5	40,4	102,4	-38,4	18,3	74,8	-10,8	8350	2462905	1115721	0
122	42,5	40,4	103,6	-39,6	18,3	76,0	-12,0	169	49848	22582	0
123	43,8	40,4	105,3	-41,3	18,3	77,7	-13,7	6646	1960296	888034	0
124	44,1	40,4	105,7	-41,7	18,3	78,0	-14,0	827	243931	110503	0
125	44,4	40,4	106,0	-42,0	18,3	78,4	-14,4	17212	5076829	2299855	0
126	45,4	40,4	107,3	-43,3	18,3	79,7	-15,7	231	68135	30866	0
127	50,2	40,4	113,2	-49,2	18,3	85,6	-21,6	1245	367224	166356	0
128	50,6	40,4	113,8	-49,8	18,3	86,2	-22,2	2705	797863	361440	0
129	51,2	40,4	114,5	-50,5	18,3	86,9	-22,9	1357	400259	181321	0
130	51,3	40,4	114,6	-50,6	18,3	87,0	-23,0	3546	1045924	473814	0
131	52,5	40,4	116,1	-52,1	18,3	88,5	-24,5	13119	3869563	1752951	0
132	52,5	40,4	116,1	-52,1	18,3	88,5	-24,5	2121	625607	283406	0
133	52,7	40,4	116,4	-52,4	18,3	88,8	-24,8	6226	1836413	831914	0
134	54,6	40,4	118,7	-54,7	18,3	91,1	-27,1	1640	483732	219136	0
135	56,9	40,4	121,6	-57,6	18,3	94,0	-30,0	869	256319	116115	0
136	59,8	40,4	125,3	-61,3	18,3	97,7	-33,7	5066	1494261	676915	0
137	60,7	40,4	126,4	-62,4	18,3	98,8	-34,8	6897	2034330	921572	0
138	61,4	40,4	127,2	-63,2	18,3	99,6	-35,6	11267	3323300	1505488	0
139	62,8	40,4	129,0	-65,0	18,3	101,4	-37,4	948	279621	126671	0
140	65,3	40,4	132,2	-68,2	18,3	104,6	-40,6	5059	1492196	675980	0
141	70,7	40,4	138,9	-74,9	18,3	111,2	-47,2	4993	1472729	667161	0

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
142	71,3	40,4	139,6	-75,6	18,3	112,0	-48,0	5806	1712530	775793	0
143	71,5	40,4	139,9	-75,9	18,3	112,3	-48,3	682	201162	91128	0
144	73,4	40,4	142,3	-78,3	18,3	114,7	-50,7	1672	493171	223411	0
145	77,8	40,4	147,8	-83,8	18,3	120,1	-56,1	958	282570	128007	0
146	79,3	40,4	149,6	-85,6	18,3	122,0	-58,0	854	251895	114111	0
147	80,2	40,4	150,7	-86,7	18,3	123,1	-59,1	86	25366	11491	0
148	81,2	40,4	152,0	-88,0	18,3	124,4	-60,4	1861	548918	248665	0
149	83,8	40,4	155,2	-91,2	18,3	127,6	-63,6	347	102351	46366	0
150	85,1	40,4	156,8	-92,8	18,3	129,2	-65,2	834	245996	111438	0
151	88,4	40,4	161,0	-97,0	18,3	133,4	-69,4	2318	683714	309729	0
152	100,8	40,4	176,6	-112,6	18,3	148,9	-84,9	2821	832078	376940	0
153	104,4	40,4	181,0	-117,0	18,3	153,4	-89,4	949	279916	126805	0
154	105,6	40,4	182,5	-118,5	18,3	154,9	-90,9	5772	1702502	771250	0
155	109,7	40,4	187,6	-123,6	18,3	160,0	-96,0	917	270477	122529	0
156	127,7	40,4	210,1	-146,1	18,3	182,5	-118,5	55	16223	7349	0
157	128,9	40,4	211,6	-147,6	18,3	184,0	-120,0	193	56927	25789	0
158	132,7	40,4	216,4	-152,4	18,3	188,8	-124,8	638	188184	85249	0
159	134,0	40,4	218,0	-154,0	18,3	190,3	-126,3	111	32740	14832	0
160	134,6	40,4	218,7	-154,7	18,3	191,1	-127,1	182	53682	24319	0
161	140,7	40,4	226,4	-162,4	18,3	198,8	-134,8	886	261333	118387	0
162	150,0	40,4	238,0	-174,0	18,3	210,4	-146,4	2465	727073	329371	0
163	158,8	40,4	249,0	-185,0	18,3	221,4	-157,4	1202	354540	160610	0
164	159,7	40,4	250,1	-186,1	18,3	222,5	-158,5	570	168126	76163	0
165	164,8	40,4	256,5	-192,5	18,3	228,9	-164,9	1670	492581	223144	0
166	165,1	40,4	256,9	-192,9	18,3	229,2	-165,2	355	104710	47435	0
167	171,2	40,4	264,5	-200,5	18,3	236,8	-172,8	1916	565141	256015	0
168	184,8	40,4	281,5	-217,5	18,3	253,9	-189,9	401	118278	53581	0
169	187,0	40,4	284,2	-220,2	18,3	256,6	-192,6	287	84653	38349	0
170	194,3	40,4	293,4	-229,4	18,3	265,7	-201,7	2893	853316	386561	0
171	195,1	40,4	294,4	-230,4	18,3	266,8	-202,8	1064	313836	142171	0
172	201,4	40,4	302,2	-238,2	18,3	274,6	-210,6	20	5899	2672	0

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
173	213,1	40,4	316,9	-252,9	18,3	289,2	-225,2	189	55747	25254	0
174	213,7	40,4	317,7	-253,7	18,3	290,1	-226,1	316	93207	42224	0
175	216,7	40,4	321,3	-257,3	18,3	293,7	-229,7	198	58402	26457	0
176	224,5	40,4	331,1	-267,1	18,3	303,5	-239,5	607	179040	81107	0
177	229,7	40,4	337,7	-273,7	18,3	310,0	-246,0	537	158393	71754	0
178	232,9	40,4	341,7	-277,7	18,3	314,1	-250,1	90	26546	12026	0
179	235,2	40,4	344,5	-280,5	18,3	316,9	-252,9	393	115919	52512	0
180	242,5	40,4	353,6	-289,6	18,3	326,0	-262,0	1916	565141	256015	0
181	246,7	40,4	358,8	-294,8	18,3	331,2	-267,2	721	212665	96339	0
182	297,8	40,4	422,7	-358,7	18,3	395,1	-331,1	8768	2586198	1171574	0
183	317,2	40,4	447,0	-383,0	18,3	419,3	-355,3	2318	683714	309729	0
184	404,6	40,4	556,3	-492,3	18,3	528,7	-464,7	59	17403	7884	0
185	410,3	40,4	563,3	-499,3	18,3	535,7	-471,7	860	253664	114913	0
186	435,1	40,4	594,4	-530,4	18,3	566,8	-502,8	127	37460	16970	0
187	450,9	40,4	614,1	-550,1	18,3	586,5	-522,5	84	24777	11224	0
188	540,8	40,4	726,5	-662,5	18,3	698,9	-634,9	40	11798	5345	0
189	560,3	40,4	750,8	-686,8	18,3	723,2	-659,2	943	278146	126003	0
190	616,3	40,4	820,9	-756,9	18,3	793,3	-729,3	430	126832	57456	0
191	698,0	40,4	923,0	-859,0	18,3	895,4	-831,4	176	51913	23517	0
192	703,6	40,4	930,0	-866,0	18,3	902,4	-838,4	376	110904	50241	0
193	734,2	40,4	968,3	-904,3	18,3	940,7	-876,7	19	5604	2539	0
194	761,4	40,4	1002,3	-938,3	18,3	974,7	-910,7	347	102351	46366	0
195	862,3	40,4	1128,4	-1064,4	18,3	1100,8	-1036,8	62	18287	8284	0
196	990,9	40,4	1289,1	-1225,1	18,3	1261,5	-1197,5	243	71675	32469	0
197	1084,0	40,4	1405,5	-1341,5	18,3	1377,9	-1313,9	199	58697	26590	0
198	1516,7	40,4	1946,4	-1882,4	18,3	1918,8	-1854,8	207	61056	27659	0
199	1974,1	40,4	2518,2	-2454,2	18,3	2490,6	-2426,6	116	34215	15500	0
200	3730,6	40,4	4713,7	-4649,7	18,3	4686,1	-4622,1	138	40704	18439	0
201	4093,9	40,4	5167,9	-5103,9	18,3	5140,3	-5076,3	15	4424	2004	0
202	6234,2	40,4	7843,3	-7779,3	18,3	7815,7	-7751,7	42	12388	5612	0
Итого									138676308	265465275	341319816

Приложение Г

(информационное)

Методика оценки сравнительной экономической эффективности нефтегазовых проектов при различных налоговых режимах

Расчет ΔNPV для оценки сравнительной экономической эффективности проекта при различных налоговых режимах производится по формуле (Г.1)

$$\Delta NPV = \sum_{i=1}^n \frac{NCF_{ндп\pi i}}{(1+r)^i} - \sum_{i=1}^m \frac{NCF_{ндд i}}{(1+r)^i}, \quad (\text{Г.1})$$

где ΔNPV – эффект от применения налогового режима НДД;

$NCF_{ндп\pi i}$ - годовые значения чистого денежного потока от реализации проекта разработки участка недр на условиях НДПИ;

$NCF_{ндд i}$ - годовые значения чистого денежного потока от реализации проекта разработки участка недр на условиях НДД;

n – число лет рентабельной разработки участка недр на условиях НДПИ;

m – число лет рентабельной разработки участка недр на условиях НДД;

r – ставка дисконта;

Особенностью финансового моделирования исчисления НДПИ является выполнение расчетов отдельно по каждому виду залежей как самостоятельных объектов налогообложения, к которым применяются различные понижающие коэффициенты, поэтому для сравнительного анализа эффективности налоговых режимов НДПИ и НДД необходимо адаптировать стандартные методики финансового моделирования к действующей системе налогообложения нефтегазовых проектов.

Годовые значения денежного потока применительно к проектам разработки нефтегазовых месторождений определяются как сумма годовых денежных потоков от разработки отдельных видов залежей. Необходимость раздельного расчета денежных потоков по отдельным залежам углеводородного сырья объясняется следующими причинами:

- каждый вид залежей характеризуется особыми налоговыми условиями;

- залежи вводятся в эксплуатацию в разные сроки, а дата начала промышленной добычи определяет период действия налоговых преференций.

Учитывая, что каждая залежь имеет свои специфические характеристики (проницаемость, эффективная толщина пласта, наличие баженовских отложений и другие), к ним применяются различные значения коэффициента Кд, характеризующего степень сложности добычи нефти. В силу этого и для оценки динамики налоговых платежей каждый денежный поток определяется разницей между выручкой и затратами по отдельной залежи углеводородного сырья по формуле (Г.2)

$$NCF_{\text{ндпи}i} = \sum_{j=1}^J (P_{ri} \times V_{ij} - C_{ij}), \quad (\text{Г.2})$$

где j – номер залежи углеводородного сырья;

P_{ri} - цена реализации добытого сырья в i -году;

V_{ij} – добыча в i -году из залежи j ;

C_{ij} – затраты на разработку залежи j в i -году.

Еще одним индикатором эффективности нового налогового режима для недропользователя является прирост таких показателей как внутренняя норма доходности инвестиций и EBITDA. Расчет этих приростов производится на основе денежных потоков, исчисленных при режиме НДС и аналогичным показателем при режиме НДС.

Показателем, непосредственно характеризующим сравнительную эффективность налоговых режимов, является разность в сумме налоговых выплат. Последняя рассчитывается как недисконтированная сумма следующих видов фискальных изъятий (далее- FT): налог на прибыль организаций, НДС, НДС и налог на имущество организаций.

Для оценки налоговой нагрузки используются два показателя: FT_1 как отношение налоговых выплат к валовому доходу и FT_2 как отношение налоговых выплат к чистому денежному потоку. Первый из показателей представляет отношение суммарных налоговых выплат при реализации проекта разработки участка недр к валовому доходу от реализации углеводородного сырья, определяемое по формуле (Г.3)

$$FT_1 = \frac{FT}{TR}, \quad (\text{Г.3})$$

где FT_1 - отношение налоговых выплат к валовому доходу;

FT - недисконтированная сумма следующих видов налоговых изъятий: налог на прибыль организаций, НДС, НДС и налог на имущество организаций;

TR - выручка от реализации добытого углеводородного сырья.

Показатель FT_2 представляет собой отношение суммарных налоговых выплат при реализации проекта разработки участка недр к чистому доходу от реализации углеводородного сырья, рассчитываемое по формуле (Г.4)

$$FT_2 = \frac{FT}{NPV}, \quad (\text{Г.4})$$

где FT_2 - отношение суммарных налоговых выплат при реализации проекта разработки участка недр к чистому доходу от реализации углеводородного сырья/

Для оценки влияния налоговых изъятий на эффективность проекта производится расчет как его дисконтированного значения, так и недисконтированного.