

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Бобылев Ю.Н., Расенко О.А.

**Налоговая политика по отношению к нефтяной
отрасли**

Москва 2018

Аннотация. В работе рассматривается государственная налоговая политика по отношению к нефтяной отрасли экономики России, анализируются возможные меры такой политики, включая структурную перестройку налоговой системы и введение специального налога на дополнительный доход. Проанализированы различные подходы к построению налога на дополнительный доход, в качестве наиболее предпочтительной формы данного налога предложен дополнительный налог на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой. Сформулированы рекомендации, направленные на повышение эффективности налоговой системы и создание необходимых условий для развития нефтяной отрасли.

Бобылев Ю.Н. ведущий научный сотрудник лаборатории макроэкономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Расенко О.А. научный сотрудник лаборатории макроэкономических исследований Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2017 год

Оглавление

Введение	4
1 Современная налоговая политика по отношению к нефтяной отрасли.....	5
2 Возможные меры налоговой политики по отношению к нефтяной отрасли	11
3 Анализ мер налоговой политики по отношению к нефтяной отрасли	17
4 Рекомендации по налоговой политике по отношению к нефтяной отрасли.....	35
Заключение.....	39
Список использованных источников.....	40

Введение

Структура экономики России и ее государственных доходов характеризуются высокой ролью нефтяной отрасли. Налоговая политика государства по отношению к нефтяной отрасли в значительной степени определяет как доходы государственного бюджета, так и экономические условия развития отрасли. Налоговая политика должна обеспечивать как получение государством генерируемой в данной отрасли природной ренты, так и поддерживать необходимые стимулы для инвестиций. Налоговая политика должна обеспечивать необходимый баланс интересов государства и нефтяной отрасли.

Современное положение в российской нефтяной отрасли характеризуется объективным ухудшением качества запасов и условий добычи нефти. Для обеспечения устойчивого развития отрасли необходимо создание условий для инвестиций в освоение новых месторождений с повышенными затратами на разработку, углубленная разработка действующих месторождений, а также повышение глубины переработки нефти. Решению этих задач должны способствовать меры государственной налоговой политики.

В данной работе рассматривается налоговая политика государства по отношению к нефтяной отрасли, анализируются возможные меры такой политики, включая структурную перестройку налоговой системы и введение специального налога на дополнительный доход, сформулированы рекомендации, направленные на повышение эффективности налоговой системы и создание необходимых условий для развития нефтяной отрасли.

1 Современная налоговая политика по отношению к нефтяной отрасли

В странах, обладающих значимыми запасами нефти, налоговая политика государства по отношению к нефтяной отрасли играет чрезвычайно важную роль как с точки зрения обеспечения государственных доходов, так и с точки зрения развития данного сектора экономики. Как показывает мировой опыт, не существует некоторой образцовой универсальной налоговой модели для нефтяной отрасли, которая может быть применима в любое время в любой стране. Налоговая политика по отношению к нефтяной отрасли в каждой стране должна основываться как на существующих общих экономических принципах, так и учитывать экономические, политические, социальные и природные особенности страны. Параметры налоговой системы должны обеспечивать необходимый баланс интересов государства и нефтяной отрасли. При слишком мягких налоговых условиях государство не получает потенциально возможных доходов. Если же условия слишком жесткие, стимулы для инвестирования нефтяных компаний в разведку, разработку и добычу могут быть серьезно ослаблены, в результате чего инвестиции в отрасль сократятся. В результате сократится добыча нефти и доходы государства. Вопросам разработки налоговой политики государства по отношению к нефтяной отрасли посвящен ряд теоретических и прикладных работ (см. [1] - [10], [12]).

Нефтяная отрасль относится к числу базовых в экономике России и играет ведущую роль в формировании доходов государственного бюджета [14]. При этом доля налогов на нефтяную отрасль в государственных доходах существенно зависит от уровня мировых цен на нефть: при высоких ценах на нефть эта доля выше, при относительно низких – ниже. В последние три года (2014-2016 гг.), характеризовавшиеся значительным перепадом нефтяных цен, рентные налоги на нефтяную отрасль (НДПИ и экспортные пошлины) составляли 3939,3-6589,0 млрд. руб., что составило 81,3-88,6% нефтегазовых доходов федерального бюджета, 29,3-45,5% доходов федерального бюджета, 14,0-24,6% доходов консолидированного бюджета и 4,6-8,3% ВВП (таблица 1.1).

Таблица 1.1 - Нефтяные доходы государственного бюджета в 2010-2016 гг.

	2010	2014	2015	2016
Нефтяные доходы, всего, млрд. руб.	3552,4	6589,0	4963,7	3939,3
НДПИ на нефть, включая газовый конденсат, млрд. руб.	1276,2	2479,6	2784,0	2461,8
Вывозная таможенная пошлина на нефть, млрд. руб.	1672,4	2620,0	1431,2	1030,8
Вывозная таможенная пошлина на нефтепродукты, млрд. руб.	603,8	1489,4	748,5	446,8

	2010	2014	2015	2016
Доля нефтяных доходов в доходах федерального бюджета, %	42,8	45,5	36,3	29,3
Доля НДС на нефть, включая газовый конденсат, в доходах федерального бюджета, %	15,4	17,1	20,4	18,3
Доля вывозной таможенной пошлины на нефть в доходах федерального бюджета, %	20,1	18,1	10,5	7,7
Доля вывозной таможенной пошлины на нефтепродукты в доходах федерального бюджета, %	7,3	10,3	5,5	3,3
Доля нефтяных доходов в доходах консолидированного бюджета, %	22,6	24,6	18,4	14,0
Доля нефтяных доходов в ВВП, %	7,7	8,3	6,0	4,6
Доля НДС на нефть, включая газовый конденсат, в ВВП, %	2,8	3,1	3,3	2,9
Доля вывозной таможенной пошлины на нефть в ВВП, %	3,6	3,3	1,7	1,2
Доля вывозной таможенной пошлины на нефтепродукты в ВВП, %	1,3	1,9	0,9	0,5
Справочно: Мировая цена на нефть Urals, долл./барр.	78,3	97,7	51,2	41,9

Источник: Минфин России, Росстат, расчеты авторов.

В 2016 г. добыча нефти в России достигла 547,6 млн. т, наивысшего уровня за период с 1990 г., а нефтяной экспорт был близок к историческому максимуму. В то же время наблюдается объективное ухудшение условий добычи. Значительная часть эксплуатируемых месторождений вступила в стадию падающей добычи, а новые месторождения в большинстве случаев характеризуются худшими горно-геологическими и географическими параметрами, их разработка требует повышенных капитальных, эксплуатационных и транспортных затрат. Для компенсации падения добычи нефти на эксплуатируемых месторождениях необходимо освоение как новых месторождений в регионах с неразвитой или отсутствующей инфраструктурой, так и не вовлеченных в разработку запасов худшего качества в освоенных регионах. [16], [19]

В проводившейся до настоящего времени государственной налоговой политике по отношению к нефтяной отрасли, на наш взгляд, можно выделить четыре основных этапа.

На первом этапе, в 1992-2001 гг., применялась налоговая система, основанная на четырех специальных налогах: плате за пользование недрами, отчислениях на воспроизводство минерально-сырьевой базы, экспортной пошлине и акцизе на нефть. Данная система была крайне неэффективна, в частности, из-за трансфертного ценообразования, позволявшего вертикально-интегрированным нефтяным компаниям минимизировать адвалорные налоговые платежи при добыче нефти. Это обусловило необходимость радикального реформирования данной системы. [11]

На втором этапе, в 2002-2006 гг., был введен и применялся налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и прогрессивная экспортная пошлина; при этом применялась единая специфическая ставка НДПИ. Это позволило существенно повысить эффективность налоговой системы, перераспределить доходы от добычи нефти в пользу государства. Однако ряд проблем построения эффективной налоговой системы для нефтяной отрасли оставался нерешенным. [21]

На третьем этапе, в 2007-2014 гг., была осуществлена дифференциация ставки НДПИ и экспортной пошлины в зависимости от условий добычи нефти. На этом этапе были введены пониженные налоговые ставки для отдельных регионов и категорий месторождений, характеризующихся повышенными производственными затратами: неосвоенные регионы, истощенные месторождения, мелкие месторождения, морские месторождения, трудноизвлекаемые запасы. [16]

На четвертом этапе, в 2015-2017 гг., в нефтяной отрасли был проведен так называемый «налоговый маневр»: структурная перестройка налоговой системы, включающая поэтапное снижение экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты и повышение НДПИ [15]. В соответствии с принятыми параметрами «налогового маневра» предельная ставка экспортной пошлины на нефть была снижена с 59% в 2014 г. до 30% в 2017 г., а ставка экспортной пошлины на мазут повышена с 66% до 100% от ставки экспортной пошлины на нефть (таблица 1.2).

Таблица 1.2 - Параметры налогового маневра в нефтяной отрасли в 2014-2017 гг.

	2014	2015	2016	2017
НДПИ при добыче нефти: базовая ставка, руб./т	493	766	857	919
Экспортная пошлина на нефть: коэффициент в формуле расчета ставки экспортной пошлины	0,59	0,42	0,42	0,30
Экспортные пошлины на нефтепродукты: коэффициенты по отношению к ставке экспортной пошлины на нефть				
Бензины	0,90	0,78	0,61	0,30
Дизельное топливо	0,65	0,48	0,40	0,30
Мазут	0,66	0,76	0,82	1,00

Примечание. Первоначальным вариантом налогового маневра предполагалось снижение коэффициента в формуле расчета ставки экспортной пошлины на нефть в 2016 г. до 0,36, однако в целях пополнения доходной части бюджета в условиях снижения мировых цен на нефть ставка экспортной пошлины на нефть в 2016 г. была сохранена на уровне 2015 г.

Источник: Налоговый кодекс РФ (ред. 2014-2017 гг.), Закон РФ «О таможенном тарифе» (ред. 2014-2017 гг.), Федеральный закон от 24.11.2014 №366-ФЗ.

Результаты последних лет свидетельствуют о положительных эффектах проведенного в нефтяной отрасли «налогового маневра». Структурная перестройка

налоговой системы создала стимулы для модернизации нефтеперерабатывающих мощностей и привела к изменению ряда сложившихся тенденций.

Среди новых тенденций, проявившихся в 2015-2016 гг., следует выделить, во-первых, повышение глубины переработки нефти и снижение производства и экспорта мазута (в 2015 г. производство мазута сократилось на 8,9%, в 2016 г. – 19,8%), во-вторых, увеличение экспорта сырой нефти, более эффективного для государственного бюджета по сравнению с экспортом мазута, в-третьих, снижение объема переработки нефти, объясняющееся первыми двумя факторами (таблица 1.3).

В 2016 г. глубина переработки нефти достигла 79,1%, что для России является историческим максимумом. Можно отметить, что в 2000-2014 гг., то есть в течение длительного периода вплоть до начала «налогового маневра», глубина переработки составляла 71-72%, а в 2015 г. – 74,4% (для сравнения: в ведущих промышленно развитых странах глубина переработки нефти достигает 90-95%).

Таблица 1.3- Производство, переработка и экспорт нефти в 2010-2016 гг.

	2010	2014	2015	2016
Добыча нефти, включая газовый конденсат, млн. т	505,1	526,7	534,0	547,6
Первичная переработка нефти, млн. т	249,3	294,4	287,2	284,5
Доля переработки нефти в ее добыче, %	49,4	55,9	53,8	52,0
Глубина переработки нефтяного сырья, %	71,1	72,4	74,4	79,1
Экспорт нефти, млн. т	250,4	223,4	244,5	254,8
Экспорт нефтепродуктов, млн. т	132,2	164,8	171,5	156,0
Чистый экспорт нефти и нефтепродуктов, млн. т	379,2	385,4	411,8	409,3

Источник: Росстат, Министерство энергетики РФ, Федеральная таможенная служба, расчеты авторов.

В целях замедления роста внутренних цен на моторное топливо в результате снижения экспортных пошлин первоначальным вариантом «налогового маневра» предполагалось снижение акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо. Так, акциз на автомобильный бензин класса 4 должен был снизиться с 9916 руб./т в 2014 г. до 5830 руб./т в 2017 г., класса 5 – с 6450 руб./т до 5830 руб./т. В реальности, однако, в целях пополнения бюджетных доходов они были заметно повышены: акциз на бензин класса 4 повысился до 13100 руб./т в 2017 г., класса 5 – до 10130 руб./т (таблица 1.4).

Таблица 1.4 - Ставки акциза на автомобильный бензин в 2014-2017 гг., руб./т

	2014	2015	2016 январь-март	2016 апрель-декабрь	2017
Бензин, класс 4	9916	7300	10500	13100	13100

	2014	2015	2016 январь-март	2016 апрель- декабрь	2017
Бензин, класс 5	6450	5530	7530	10130	10130

Источник: Налоговый кодекс РФ (ред. 2014-2017 гг.).

В результате произошло заметное повышение налоговой нагрузки на нефтепродукты. По нашим расчетам, доля косвенных налогов (акциз, НДС) в конечной цене бензина повысилась с 30-40% в 2014 г. до 35-43% в 2016 г. По уровню налоговой нагрузки на нефтепродукты Россия в настоящее время занимает промежуточное положение между ведущими странами ЕС и США и близка по этому показателю к Канаде (также стране-нефтеэкспортеру, как и Россия). По нашим расчетам, доля косвенных налогов в конечной цене бензина в среднем по пяти ведущим странам ЕС (Германия, Франция, Великобритания, Италия, Испания) составляет 65%, в Японии – 53%, в Канаде – 37%, в США – 20% (таблица 1.5).

Цены на нефть и нефтепродукты на российском внутреннем рынке в своей основе формируются исходя из мировых цен на них как цены равной доходности поставок на внешний и на внутренний рынок, то есть как цены net-back, равные мировой цене за вычетом вывозной таможенной пошлины и затрат на транспортировку на экспорт. Применение экспортной пошлины обеспечивает значительный разрыв между мировыми и внутренними ценами на нефть. В 2016 г. внутренняя цена на нефть (цена производителей) составила 61% от мировой (цены нефти Urals на европейском рынке). При этом в 2014 г., до начала «налогового маневра», данное соотношение составляло 42%.

Применение экспортных пошлин и текущий уровень налогов на нефтепродукты в России обеспечивают сохранение более низкого уровня цен на моторное топливо на внутреннем рынке по сравнению с развитыми странами. При более низких безналоговых ценах потребительские цены на бензин в России в настоящее время приближаются к ценам в США, составляя 90% от американского уровня. Вместе с тем они остаются существенно ниже, чем в других развитых странах: по сравнению с Канадой они составляют 66%, с Японией – 44%, а по отношению к среднему уровню пяти ведущих стран ЕС – 39%. [18]

Таблица 1.5 – Доля налогов в цене бензина в России и других странах, 2016 г.

	Потребительская цена, долл./л	Налоги на потребителей, долл./л	Цена без налогов, долл./л	Доля налогов в потребительской цене, %
Россия (АИ-92)	0,524	0,225	0,299	42,9
Россия (АИ-95)	0,569	0,199	0,370	35,0
США	0,583	0,119	0,464	20,4
Канада	0,791	0,294	0,497	37,2
Япония	1,191	0,634	0,557	53,2

	Потребительская цена, долл./л	Налоги на потребителей, долл./л	Цена без налогов, долл./л	Доля налогов в потребительской цене, %
ЕС-5	1,461	0,954	0,506	65,3

Примечания. 1. ЕС-5 – расчетное среднее значение по пяти странам ЕС: Германия, Великобритания, Франция, Италия, Испания. 2. США, Канада, Япония – бензин Regular, ЕС-5 – бензин Premium.

Источник: OECD/IEA, Росстат, расчеты авторов.

Современное положение в российской нефтяной отрасли характеризуется объективным ухудшением условий добычи нефти, обусловленным истощением эксплуатируемых месторождений в освоенных регионах и существенно более высокими затратами на разработку новых месторождений и трудноизвлекаемых запасов. Необходимыми условиями поддержания достигнутых объемов добычи и экспорта нефти являются создание условий для инвестиций в освоение новых месторождений, углубленная разработка действующих месторождений, а также повышение глубины переработки нефти. Решению этих задач должны способствовать меры государственной налоговой политики.

Прежде всего, на наш взгляд, необходимо завершение структурной перестройки системы налогообложения нефтяного сектора, включающей поэтапное снижение экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты, вплоть до их полной отмены, и повышение НДС [13]. Такая реформа сократит субсидирование нефтеперерабатывающего сектора и создаст реальные стимулы к его модернизации и повышению глубины переработки нефти [22]. Одновременно это сократит субсидирование Россией других стран ЕАЭС и усилит стимулы к повышению эффективности использования нефти внутри страны.

Для новых месторождений представляется целесообразным введение специального налога на дополнительный доход (НДД), который обеспечит как изъятие генерируемой природной ренты, так и необходимые условия для инвестиций [12]. В отличие от НДС и экспортной пошлины, основанных на показателях валового дохода, НДД основывается на чистом доходе и является существенно более гибким инструментом налогообложения. НДД автоматически приводит налоговую нагрузку в соответствие с условиями добычи нефти на каждом конкретном месторождении. Тем самым создаются необходимые условия для инвестиций, в том числе в разработку месторождений с повышенными производственными затратами. [20]

Таким образом, можно говорить о необходимости перехода к следующему, пятому этапу налоговой политики по отношению к нефтяной отрасли, на котором, на наш взгляд, должен быть осуществлен переход к новой модели налогообложения нефтяной отрасли, включая, во-первых, завершение структурной перестройки налоговой системы

(дальнейшее снижение экспортной пошлины, вплоть до ее полной отмены, и компенсирующее повышение ставки НДС), во-вторых, введение специального налога дополнительный доход.

2 Возможные меры налоговой политики по отношению к нефтяной отрасли

Россия располагает весьма значительными запасами нефти, которые позволяют поддерживать высокие уровни ее добычи и экспорта в течение многих лет. Существует значительный потенциал добычи нефти как за счет вовлечения неразрабатываемых запасов в освоенных регионах, так и месторождений в новых регионах добычи. В то же время весьма значителен потенциал дополнительной добычи на действующих месторождениях за счет их более углубленной разработки. Коэффициент извлечения нефти в России составляет лишь 28%, что значительно ниже среднего мирового уровня (для сравнения: в США значение данного коэффициента находится в диапазоне 35-43%, в Норвегии - 46%). Кроме того, чрезвычайно значителен потенциал неразрабатываемых в настоящее время нетрадиционных запасов, в том числе сланцевой нефти. Значителен также потенциал нефтепереработки, повышение глубины которой позволяет удовлетворять внутренние потребности в моторном топливе при относительно меньших объемах потребления нефти. Глубина переработки нефти в России составляет 79%, что значительно ниже уровня ведущих развитых стран, где она достигает 90-95%.

Вместе с тем в настоящее время правительством предполагается сохранение в 2018-2020 гг. базовой ставки НДС и ставки экспортной пошлины на нефть на уровне 2017 г. Более предпочтительным решением, на наш взгляд, было бы, однако, продолжение проведенного в 2015-2017 гг. налогового маневра, то есть дальнейшее повышение НДС и снижение экспортной пошлины (вплоть до ее полной отмены). При этом в целях ограничения роста внутренних цен на моторное топливо была бы целесообразна фиксация или параллельное снижение акцизов на нефтепродукты.

В настоящее время структурная реформа налоговой системы фактически реализована лишь частично. По нашим расчетам, в результате проведенного в 2015-2017 гг. налогового маневра ставка экспортной пошлины на нефть по сравнению с 2014 г., то есть по сравнению с ситуацией до налогового маневра, в диапазоне цены на нефть 50-100 долл./барр. снизилась на 38,7-45,1%. При этом доля экспортной пошлины в цене на нефть в указанном ценовом диапазоне снизилась с 37,5-48,3% в 2014 г. до 23,0-26,5% в 2017 г. То есть в фактических условиях 2017 г. ставка экспортной пошлины на нефть по

сравнению с 2014 г. снизилась на 39%, а доля экспортной пошлины в цене на нефть сократилась с 38% до 23%.

Продолжение налогового маневра в нефтяной отрасли позволит создать более эффективную структуру налоговой системы, сократить субсидирование внутренних потребителей, прежде всего нефтеперерабатывающего сектора, уменьшить субсидирование других стран ЕАЭС, усилить стимулы к повышению энергоэффективности.

Развитие российской нефтяной отрасли связано с необходимостью освоения новых месторождений, которые в силу объективных горно-геологических и географических факторов требуют существенно более высоких затрат на разработку. В связи с этим активно обсуждается вопрос о введении в нефтяной отрасли принципиально нового налога – налога на дополнительный доход. Применение такого налога позволяет обеспечить как изъятие природной ренты, так и необходимые условия для инвестиций в разработку месторождений с повышенными производственными затратами. Вместе с тем данный налог является более сложной формой налогообложения, применение которой требует соответствующего налогового администрирования.

Налог на дополнительный доход (НДД) является специальным рентным налогом, который, в отличие от применяемых в настоящее время налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и экспортной пошлины, основанных на показателях валового дохода (см. таблицы 2.1-2.2), основывается на получаемом чистом доходе и является существенно более гибким инструментом налогообложения. Применение НДД автоматически приводит налоговую нагрузку в соответствие с условиями добычи нефти на каждом конкретном месторождении. Тем самым создаются необходимые условия для инвестиций, в том числе в разработку месторождений с повышенными производственными затратами.

Таблица 2.1 – Порядок расчета НДПИ, 2017 г., Восточная Сибирь

Показатель	Расчет НДПИ по Налоговому кодексу РФ, руб./т	Расчет НДПИ в модели, долл./барр. P=60,16 руб./долл.
Базовая ставка НДПИ	919	2,093
Ставка НДПИ с учетом Кц	$919 \times K_{ц}$	$2,093 \times K_{ц}$
Кц	$K_{ц} = (Ц - 15) \times P / 261$	$K_{ц} = (Ц - 15) \times P / 261$
Ставка НДПИ (применяемая ставка НДПИ с учетом Кц и льгот)	$Ст.НДПИ = 919 \times K_{ц} - Дм$	$Ст.НДПИ = 2,093 \times K_{ц} - Дм$
Дм (льготы по НДПИ)	$Дм = K_{ндпи} \times K_{ц} \times (1 - K_{в} \times K_{кан})$	$Дм = K_{ндпи} \times K_{ц} \times (1 - K_{в} \times K_{кан})$
Кндпи	559	1,273
Кв	$K_{в} = 3,8 - 3,5 \times N/V$	$K_{в} = 3,8 - 3,5 \times N/V$

Показатель	Расчет НДС по Налоговому кодексу РФ, руб./т	Расчет НДС в модели, долл./барр. P=60,16 руб./долл.
Ккан	Ккан=0 до достижения накопленной добычи 25 млн.т Ккан=1 после	Ккан=0 до достижения накопленной добычи 182,5 млн.барр. Ккан=1 после
Налоговая база НДС	Д (т)	Д (барр.)
Сумма НДС	НДС=Ст.НДС×Д (руб.)	НДС=Ст.НДС×Д (долл.)

Обозначения: НДС – налог на добычу полезных ископаемых, Ст.НДС – ставка НДС, Ц – мировая цена на нефть марки Urals, P – курс доллара США к рублю, Кц – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, Дм – показатель, характеризующий особенности добычи нефти, Кв – коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов участка недр, N – объем накопленной добычи нефти, V – начальные извлекаемые запасы нефти, Ккан – коэффициент, характеризующий регион добычи, Д – добыча нефти.

Таблица 2.2 – Порядок расчета экспортной пошлины на нефть, 2017 г.

Показатель	Расчет ЭП по Закону «О таможенном тарифе», долл./т		Расчет ЭП в модели, долл./барр.
Ставка ЭП	Мировая цена на нефть марки Urals, долл./т	Ставка ЭП, долл/т	Ст.ЭП=4+0,3×(Ц–25)
	До 109,5 долл./т	0	
	От 109,5 до 146 долл./т	0,35×(Ц–109,5)	
	От 146 до 182,5 долл./т	12,78+0,45×(Ц–146)	
	Свыше 182,5 долл./т	29,2+0,3×(Ц–182,5)	
Налоговая база	Э (т)		Э (барр.)
Сумма ЭП	ЭП=Ст.ЭП×Э		ЭП=Ст.ЭП×Э

Обозначения: ЭП – экспортная пошлина, Ст.ЭП – ставка экспортной пошлины, Ц – мировая цена на нефть марки Urals, Э – экспорт нефти.

Таблица 2.3 - Экспортные пошлины на нефтепродукты, 2017 г.

	Ставка ЭП (коэффициент по отношению к ставке ЭП на нефть)
Бензин	0,30
Дизельное топливо	0,30
Мазут	1,00

Таблица 2.4 - Акцизы на нефтепродукты, 2017 г.

	Ставка акциза, руб./т
Автомобильный бензин класса 5	10130
Автомобильный бензин, не соответствующий классу 5	13100
Дизельное топливо	6800
Моторные масла	5400
Прямогонный бензин	13100
Авиационный керосин	2800
Средние дистилляты	7800

Налоговой базой НДД является разница между доходами от добычи углеводородов и капитальными и эксплуатационными затратами при разработке месторождения и невозмещенными затратами предыдущего налогового периода. Налог взимается после полного возмещения капитальных затрат. Ставка НДД может быть прогрессивной, зависящей от уровня доходности проекта, либо единой. В случае прогрессивной налоговой ставки ее значение определяется значением Р-фактора, который рассчитывается как отношение накопленного дохода от добычи нефти к накопленным капитальным и эксплуатационным затратам (таблица 2.5). Применение прогрессивной ставки налога, на наш взгляд, является более предпочтительным.

Применение НДД целесообразно в сочетании с НДС, который в таких случаях будет выступать в качестве минимального гарантирующего налога, обеспечивающего государству определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта. Поскольку функцию основного рентного налога выполняет НДС, НДС при применении НДД должен взиматься по достаточно низкой ставке, например, по адвалорной ставке 15%. НДС в этом случае должен рассчитываться на основе цены нефти в пункте добычи, то есть цены net-back, определяемой обратным счетом на основе мировой цены на нефть. Применение НДС обеспечит гарантированное поступление доходов государству с момента начала добычи нефти (до начала поступлений налога на дополнительный доход), а также в случаях низких цен на нефть и высоких производственных затрат. Ставку экспортной пошлины на нефть при применении НДД целесообразно установить на нулевом уровне (по завершении структурной перестройки налоговой системы данное положение будет выполняться автоматически).

НДС, таким образом, должен заменить основную часть НДС, экспортную пошлину и льготы по экспортной пошлине, механизм предоставления которых весьма несовершенен.

Таблица 2.5 - Ставки налога на дополнительный доход при добыче нефти

Р-фактор (t – 1)	Ставка НДД (t), %
До 1,00	0
Свыше 1,00 до 1,10	10
Свыше 1,10 до 1,20	20
Свыше 1,20 до 1,30	30
Свыше 1,30 до 1,40	40
Свыше 1,40 до 1,50	50
Свыше 1,50 до 2,00	60
Свыше 2,00 до 3,00	70
Свыше 3,00	80

Источник: расчеты авторов.

Налоги, основанные на дополнительном доходе, достаточно широко применяются в мировой практике. При этом в разных странах применение таких налогов имеет свои особенности. Например, в Норвегии, Великобритании и Австралии применяются единые ставки рентных налогов на доход. В Казахстане применяется прогрессивный налог на сверхприбыль, ставка которого составляет от 0 до 60%. Развивающиеся страны применяют соглашения о разделе продукции (СРП), механизм которых аналогичен НДС. В современных СРП применяются прогрессивные шкалы раздела продукции, в которых доля государства растет в зависимости от определенных факторов (уровень добычи, Р-фактор и др.). Применяются и специальные Р-факторные налоги.

В России различные концепции НДС рассматривались еще в конце 1990-х-начале 2000-х годов, однако ни одна из них не была принята [11]. Основной причиной отказа от введения НДС в тот период, на наш взгляд, являлась сложность эффективного администрирования данного налога и связанные с этим опасения снижения доходов государственного бюджета. В результате предпочтение было отдано более простым инструментам налогообложения: до 2002 г. - плате за пользование недрами и акцизу на нефть, с 2002 г. - НДС.

В настоящее время подготовлен новый законопроект о НДС, который предусматривает экспериментальное введение данного налога на ограниченном числе новых и старых нефтяных месторождений (пилотные проекты). Законопроект предусматривает применение единой налоговой ставки НДС, сохранение довольно высокого НДС, ограничение на возмещение затрат при расчете налоговой базы НДС, а также ограничения по масштабам применения налога. Решение о расширении сферы применения НДС будет приниматься в зависимости от результатов его применения на пилотных проектах.

Другой возможной формой налога на дополнительный доход, на наш взгляд, может быть дополнительный налог на прибыль (ДНП). Налоговая база ДНП определяется аналогично базе налога на прибыль, ставка же такого налога, на наш взгляд, должна быть прогрессивной. Ставку ДНП целесообразно поставить в зависимость от соотношения текущего дохода и затрат при добыче нефти. Доходом является полученная прибыль, в качестве затрат принимаются расходы, вычитаемые при расчете налога на прибыль (вычеты). Предлагаемая нами шкала налоговых ставок приведена в таблице 2.6. С точки зрения интересов государства дополнительный налог на прибыль имеет определенные преимущества по сравнению с НДС.

Во-первых, ДНП обеспечивает государству более раннее поступление налоговых доходов по сравнению с НДС, который начинает взиматься с определенным лагом, после полного возмещения капитальных затрат.

Во-вторых, ДНП более гибко реагирует на изменение текущих условий, в том числе на изменение мировых цен на нефть. Ставка НДС, определяемая соотношением накопленных доходов и затрат, достаточно инерционна, ставка же ДНП на изменение текущих условий реагирует сразу.

В-третьих, ДНП создает более низкую налоговую нагрузку на поздней стадии эксплуатации месторождений, что будет стимулировать их более углубленную разработку, повышение коэффициента извлечения нефти.

В связи с этим применение данной формы налога в большей степени отвечает интересам государства и, на наш взгляд, является более предпочтительным.

Таблица 2.6 - Ставки дополнительного налога на прибыль при добыче нефти

Отношение прибыли к вычетам, %	Ставка ДНП, %
0-20%	10
20-40%	20
40-60%	30
60-80%	40
80-100%	50
100-200%	60
Свыше 200%	70

Источник: расчеты авторов.

Теоретически НДС и ДНП являются более совершенными налоговыми инструментами, однако их эффективное применение на практике требует существенно более сложного налогового администрирования по сравнению с НДС и экспортной пошлиной. Применение НДС и ДНП создает для недропользователей потенциальные возможности и стимулы к занижению налоговых обязательств путем занижения доходов и завышения расходов. Это создает риск относительного уменьшения доходов государства по сравнению с потенциально возможными.

Для эффективного применения налоговых режимов НДС и ДНП необходимы:

1. Применение рыночных (не трансфертных) цен на нефть при расчете налога. На первом этапе целесообразно применение расчетных (справочных) цен, которые могут рассчитываться обратным счетом на основе мировых цен на нефть за вычетом экспортной пошлины и затрат на транспортировку на экспорт.

2. Эффективный контроль затрат налогоплательщиков (с целью предотвращения занижения налоговой базы путем искусственного завышения затрат).

3. Квалифицированность и объективность государственного контроля (высокий уровень квалификации и некоррупционированность работников налоговых органов).

Применение НДД и ДНП, на наш взгляд, целесообразно на новых нефтяных месторождениях. Применение данных налогов на старых месторождениях является более сложным с точки зрения налогового администрирования. Стимулирование более углубленной разработки действующих месторождений может быть обеспечено с использованием более простых налоговых механизмов, например, путем более значительного по сравнению с действующей налоговой системой снижения ставки НДС для месторождений с высокой степенью выработанности запасов. Это снизит налоговую нагрузку на поздних стадиях эксплуатации месторождений, будет стимулировать их более углубленную разработку и повышение коэффициента извлечения нефти.

Режимы НДД и ДНП теоретически являются более предпочтительными по сравнению с действующей налоговой системой. В то же время их эффективное применение на практике требует более сложного налогового администрирования.

Введение НДД (ДНП) существенно изменит структуру налоговой системы в нефтяной отрасли: НДД (ДНП) станет основным налогом, сначала на новых месторождениях, а затем в отрасли в целом, по мере того как добыча на новых месторождениях будет расти, а действующие месторождения будут истощаться. НДД (ДНП) заменит основную часть НДС, экспортную пошлину и льготы по экспортной пошлине. НДС останется в качестве минимального гарантирующего налога.

Такая налоговая система является более гибкой с точки зрения дифференциации налоговой нагрузки и создания благоприятных условий для инвестиций.

3 Анализ мер налоговой политики по отношению к нефтяной отрасли

Государственные решения о принятии тех или иных мер экономической политики по развитию нефтяной отрасли должны основываться на глубоком экономическом анализе влияния потенциально возможных мер как на доходы государства, так и на условия долгосрочного развития отрасли. В этих целях необходимо использование специальных экономико-математических моделей, позволяющих получить научно обоснованные количественные оценки изменения основных показателей и условий развития нефтяной отрасли в результате реализации определенных мер экономической политики.

На макроуровне для анализа и оценки мер налоговой политики целесообразно применение агрегированных секторальных моделей, описывающих товарно-финансовые

потоки в нефтяном секторе. В данной работе нами была использована специальная финансовая модель нефтяной отрасли [12]. Данная модель включает три блока, отражающие организационную структуру нефтяного сектора (нефтедобыча, нефтепереработка, сбыт), а также сводный блок. Входящие показатели модели отражают основные факторы, определяющие финансовое состояние нефтяной отрасли: макроэкономические факторы (мировые цены на нефть, валютный курс рубля, инфляция), отраслевые факторы (широкий набор отраслевых показателей, в том числе добыча нефти, экспорт нефти, переработка нефти и производство нефтепродуктов, экспорт нефтепродуктов, реализация нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке, затраты на добычу, затраты на транспортировку, производственные инвестиции и др.), налоговые факторы (ставки и порядок расчета налогов на нефтяной сектор). Данная модель позволяет рассчитывать основные финансовые показатели нефтяной отрасли и оценивать влияние различных внешних и внутренних факторов и мер налоговой политики.

Проведенные нами расчеты по финансовой модели нефтяной отрасли показывают, что действующая налоговая система формирует довольно высокую налоговую нагрузку на нефтяной сектор. При валовом доходе нефтяного сектора 201,9 млрд. долл. чистый доход составляет 140,0 млрд. долл., а налоги на нефтяной сектор – 119,2 млрд. долл. (в условиях 2017 г.). Доля налогов в чистом доходе нефтяного сектора составляет таким образом 85,1%, в валовом доходе – 59,0% (таблица 3.1). Доля предприятий нефтяного сектора в чистом доходе, по нашим расчетам, составляет 14,9%, в валовом доходе с учетом средств, направленных предприятиями на финансирование капитальных вложений, – 20,2%, без учета средств, направленных на финансирование капитальных вложений, – 10,3%.

Проведение предлагаемой нами структурной реформы налоговой системы включает отмену экспортных пошлин и компенсирующее эту отмену повышение НДС; при этом в результате отмены экспортных пошлин соответственно повышаются внутренние цены на нефть и нефтепродукты. Результатом структурной реформы налоговой системы, как показывают расчеты по финансовой модели нефтяной отрасли, станет рост доходов нефтяного сектора, обусловленный повышением цен реализации нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке. Валовый доход нефтяного сектора в случае проведения реформы повышается с 201,9 млрд. долл. до 209,9 млрд. долл., а чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, – с 20,9 до 26,0 млрд. долл., или на 5,1 млрд. долл. Одновременно повышаются и доходы государства: это происходит в результате увеличения уплачиваемых предприятиями сектора налога на прибыль и НДС. Сумма уплачиваемых сектором налогов увеличивается со 119,2 до 122,1 млрд. долл., или на 2,9

млрд. долл. При этом доля налогов в чистом доходе снижается с 85,1% до 82,4%, а чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, повышается с 14,9% до 17,6%.

Распределение дополнительного дохода, получаемого нефтяным сектором в результате структурной реформы налоговой системы, должно стать предметом рассмотрения правительства. При этом принципиально возможны следующие подходы:

1. Получаемый в нефтяном секторе дополнительный доход остается предприятиям нефтяного сектора. В этом случае нефтяные компании получают дополнительные финансовые ресурсы для увеличения инвестиций в добычу нефти и модернизацию нефтеперерабатывающих мощностей (необходимость увеличения инвестиций в добычу обусловлена объективным ухудшением ее условий, в нефтепереработку – необходимостью модернизации мощностей, увеличения глубины переработки нефти и развития нефтехимии).

2. Получаемый в нефтяном секторе дополнительный доход полностью изымается государством путем дополнительного повышения НДС на величину, обеспечивающую изъятие данного дополнительного дохода. В этом случае в результате реформы существенно возрастут государственные доходы, однако не будут созданы необходимые финансовые предпосылки для увеличения инвестиций.

3. Получаемый в нефтяном секторе дополнительный доход делится между государством и нефтяными компаниями в определенной пропорции, обеспечивающий необходимый баланс между интересами пополнения государственного бюджета и интересами развития отрасли. В этом случае НДС дополнительно повышается на величину, обеспечивающую необходимую долю государственных изъятий.

Таблица 3.1 - Финансовые показатели нефтяной отрасли при действующей налоговой системе и при проведении структурной реформы налоговой системы

	Действующая налоговая система	Структурная реформа налоговой системы
Валовый доход, млрд. долл.	201,91	209,94
Чистый доход, млрд. долл.	140,04	148,07
Налоги, всего, млрд. долл.	119,16	122,05
Чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, млрд. долл.	20,88	26,02
Доля налогов в валовом доходе, %	59,0	58,1
Доля налогов в чистом доходе, %	85,1	82,4
Чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, % к валовому доходу	10,3	12,4
Чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, % к чистому доходу	14,9	17,6
Средства предприятий нефтяного сектора:		

	Действующая налоговая система	Структурная реформа налоговой системы
Средства предприятий, всего (с учетом средств, направленных на финансирование капитальных вложений), млрд. долл.	40,78	45,92
Средства предприятий, всего, % к валовому доходу	20,2	21,9
Чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, % к валовому доходу	10,3	12,4
Капитальные, операционные и транспортные затраты, млрд. долл.	61,87	61,87
Структура валового дохода нефтяного сектора:		
Капитальные, операционные и транспортные затраты, % к валовому доходу	30,6	29,5
Налоги, всего, % к валовому доходу	59,0	58,1
Чистый доход, остающийся в распоряжении предприятий, % к валовому доходу	10,3	12,4

Примечание. Расчеты в условиях 2017 г.

Источник: расчеты авторов.

На микроуровне для анализа мер налоговой политики целесообразно применение моделей, позволяющих оценивать влияние различных факторов, в том числе параметров налоговой системы, на условия и показатели реализации долгосрочных инвестиционных проектов в нефтяной отрасли. Такой подход достаточно широко применяется за рубежом [1], [2], [10]. В рамках данной работы нами была разработана и использована специальная финансовая модель разработки типового месторождения нефти, расположенного в новом регионе добычи (Восточная Сибирь). В первые три года реализации проекта осуществляются инвестиции в геологоразведку, в следующие три года – инвестиции в разработку, в последующие 25 лет осуществляется добыча нефти. Основные параметры модели приведены в таблице 3.2.

В таблицах 3.3, 3.4, 3.7 и 3.8 приведены рассчитанные на основе данной модели финансовые показатели разработки месторождения нефти при действующей налоговой системе: налоговой системе 2017 года с применением установленных льгот по НДС и экспортной пошлине. Расчеты выполнены при различном уровне мировой цены на нефть, а также при более низких и более высоких затратах на добычу нефти (по сравнению с затратами в базовом варианте, принятыми за 100%). Как видно из приведенных данных, при стандартных ставках НДС и экспортной пошлины проект разработки нового месторождения нефти в Восточной Сибири не обеспечивает необходимой доходности инвестиций. Применение же льгот по НДС и экспортной пошлине в условиях действующей налоговой системы является инструментом, позволяющим в таких случаях снизить налоговую нагрузку и обеспечить необходимую доходность инвестиций.

Как показывают расчеты, если при действующей налоговой системе при отсутствии налоговых льгот (режим 1) доля налогов в чистом доходе при мировой цене на нефть 50 долл./барр. составляет 89,4%, то при применении льгот по НДС и экспортной пошлине (режим 2.2) доля налогов в чистом доходе снижается до 77,5%. При отсутствии льгот действующая налоговая система (режим 1) позволяет обеспечить необходимую доходность инвестиций (16,3%) лишь при мировой цене на нефть выше 90 долл./барр. При более низкой цене на нефть необходимая доходность не обеспечивается (например, при цене на нефть 50 долл./барр. внутренняя норма доходности составляет лишь 8,4%).

Применение только льготы по НДС (режим 2), хотя и улучшает ситуацию, при такой цене на нефть является недостаточным (ВНД составляет 14,3%). Как показывают расчеты, чтобы обеспечить необходимую доходность инвестиций необходимо дополнительно применение льготной (нулевой) ставки экспортной пошлины на нефть в течение 4 лет. Применение льгот по НДС и экспортной пошлине (режим 2.2) обеспечивает необходимую доходность инвестиций уже при цене на нефть 50 долл./барр. (ВНД составляет 16,5%).

Результаты расчетов указывают на такой недостаток действующей налоговой системы как отсутствие прогрессивности по чистому доходу. При росте мировой цены на нефть доля налогов в чистом доходе снижается, то есть не полностью изымается природная рента, а при росте производственных затрат – наоборот, растет, что снижает доходность и может являться барьером для инвестиций. Например, в режиме 2.2 доля налогов в чистом доходе снижается с 84,9% при цене на нефть 30 долл./барр. до 73,7% при цене на нефть 150 долл./барр.

При росте затрат на добычу доля налогов в чистом доходе повышается с 71,6% при затратах равных 50% по отношению к затратам на типовом месторождении до 85,5% при затратах на уровне 150%. При этом в условиях действующей налоговой системы при более высоких затратах по сравнению с базовыми не обеспечивается необходимая доходность инвестиций (ВНД ниже 16%). В таких случаях требуется дополнительное снижение налоговой нагрузки в форме индивидуальной налоговой льготы по экспортной пошлине.

Таблица 3.2 - Параметры финансовой модели разработки месторождения нефти

Годы	Добыча нефти, тыс. барр.	Накопленная добыча, тыс. барр.	Затраты на разведку, млн. долл.	Затраты на разработку, млн. долл.	Операционные затраты в ценах 0 года, долл/барр	Операционные затраты, долл/барр	Операционные затраты, млн. долл.	Затраты на транспортировку, долл/барр	Затраты на транспортировку, млн. долл.	Затраты, всего, млн. долл.	Цена на нефть, долл/барр (Ц=50)	Выручка, млн. долл. (Ц=50)	Чистый денежный поток, млн. долл. (Ц=50)
Исходные показатели в ценах 0 года	-	-	135,0	400,0	5,0	5,0	-	5,5	-	-	50,0	-	-
0	0	0	135,00	0		0	0,00	5,50	0,00	135,00	50,0	0	-135,00
1	0	0	137,70	0		0	0,00	5,61	0,00	137,70	51,0	0	-137,70
2	0	0	140,45	0		0	0,00	5,72	0,00	140,45	52,0	0	-140,45
3	0	0	0	424,48		0	0,00	5,84	0,00	424,48	53,1	0	-424,48
4	0	0	0	432,97		0	0,00	5,95	0,00	432,97	54,1	0	-432,97
5	0	0	0	441,63		0	0,00	6,07	0,00	441,63	55,2	0	-441,63
6	5 000	5 000	0	0	5,0	5,63	28,15	6,19	30,97	59,12	56,3	281,54	222,42
7	10 000	15 000	0	0	5,0	5,74	57,43	6,32	63,18	120,61	57,4	574,34	453,73
8	15 000	30 000	0	0	5,0	5,86	87,87	6,44	96,66	184,54	58,6	878,74	694,21
9	20 000	50 000	0	0	5,0	5,98	119,51	6,57	131,46	250,97	59,8	1195,09	944,12
10	25 000	75 000	0	0	5,0	6,09	152,37	6,70	167,61	319,99	60,9	1523,73	1203,76
11	30 000	105 000	0	0	5,0	6,22	186,51	6,84	205,16	391,66	62,2	1865,06	1473,40
12	30 000	135 000	0	0	5,0	6,34	190,24	6,98	209,26	399,50	63,4	1902,36	1502,87
13	30 000	165 000	0	0	5,0	6,47	194,04	7,11	213,45	407,49	64,7	1940,41	1532,92
14	30 000	195 000	0	0	5,0	6,60	197,92	7,26	217,71	415,64	66,0	1979,21	1563,58
15	30 000	225 000	0	0	5,0	6,73	201,88	7,40	222,07	423,95	67,3	2018,80	1594,85

Продолжение таблицы 3.2

Годы	Добыча нефти, тыс. барр.	Накопленная добыча, тыс. барр.	Затраты на разведку, млн. долл.	Затраты на разработку, млн. долл.	Операционные затраты в ценах 0 года, долл/барр	Операционные затраты, долл/барр	Операционные затраты, млн. долл.	Затраты на транспортировку, долл/барр	Затраты на транспортировку, млн. долл.	Затраты, всего, млн. долл.	Цена на нефть, долл/барр (Ц=50)	Выручка, млн. долл. (Ц=50)	Чистый денежный поток, млн. долл. (Ц=50)
16	30 000	255 000	0	0	5,0	6,86	205,92	7,55	226,51	432,43	68,6	2059,17	1626,75
17	30 000	285 000	0	0	5,0	7,00	210,04	7,70	231,04	441,08	70,0	2100,36	1659,29
18	30 000	315 000	0	0	5,0	7,14	214,24	7,86	235,66	449,90	71,4	2142,36	1692,47
19	30 000	345 000	0	0	5,0	7,28	218,52	8,01	240,37	458,90	72,8	2185,21	1726,32
20	30 000	375 000	0	0	5,0	7,43	222,89	8,17	245,18	468,07	74,3	2228,92	1760,85
21	24 846	399 846	0	0	5,0	7,58	188,29	8,34	207,12	395,41	75,8	1882,91	1487,50
22	20 705	420 551	0	0	5,555	8,59	177,81	8,50	176,05	353,87	77,3	1600,47	1246,61
23	17 254	437 805	0	0	6,110	9,63	166,24	8,67	149,64	315,88	78,8	1360,39	1044,51
24	14 379	452 184	0	0	6,665	10,72	154,15	8,85	127,20	281,35	80,4	1156,38	875,04
25	11 982	464 166	0	0	7,22	11,85	141,93	9,02	108,12	250,05	82,0	982,887	732,84
26	9 985	474 151	0	0	7,775	13,01	129,91	9,20	91,90	221,81	83,7	835,45	613,64
27	8 321	482 472	0	0	8,33	14,22	118,31	9,39	78,12	196,43	85,3	710,15	513,72
28	6 934	499 406	0	0	8,885	15,47	107,26	9,58	66,40	173,66	87,1	603,61	429,95
29	5 778	495 184	0	0	9,44	16,76	96,86	9,77	56,43	153,30	88,8	513,04	359,74
30	4 816	500 000	0	0	9,995	18,10	87,19	9,96	47,98	135,17	90,6	436,17	301,00
Всего за период проекта	500 000	500 000	413,15	1299,09	-	-	3855,5		3845,25	9412,99	-	34956,85	25543,86

Примечание. Инфляция 2%.

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.3 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при добыче нефти при действующей налоговой системе при различных ценах на нефть

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.							
	30	40	50	60	80	100	120	150
1. НС 2017 без льгот:								
Доля налогов в валовом доходе, %	54,0	61,0	65,3	68,2	71,8	73,9	75,4	76,8
Доля налогов в чистом доходе, %	97,9	92,0	89,4	87,9	86,3	85,4	84,9	84,4
Внутренняя норма доходности, %	1,2	5,5	8,4	10,7	14,3	17,1	19,5	22,6
2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв):								
Доля налогов в валовом доходе, %	48,2	54,5	58,3	60,8	64,0	65,9	67,2	68,5
Доля налогов в чистом доходе, %	87,4	82,1	79,8	78,4	77,0	76,2	75,7	75,2
Внутренняя норма доходности, %	6,0	10,7	14,3	17,2	21,9	25,7	29,0	33,1
2.2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв) и ЭП (4г):								
Доля налогов в валовом доходе, %	46,8	53,0	56,7	59,1	62,2	64,3	65,7	67,1
Доля налогов в чистом доходе, %	84,9	79,8	77,5	76,3	74,8	74,3	74,0	73,7
Внутренняя норма доходности, %	7,4	12,6	16,5	19,8	25,1	29,1	32,4	36,6

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.4 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при действующей налоговой системе при различном уровне затрат на добычу нефти

Налоговые режимы	Затраты, %				
	50%	80%	100%	120%	150%
1. НС 2017 без льгот:					
Доля налогов в валовом доходе, %	66,7	65,9	65,3	64,8	64,0
Доля налогов в чистом доходе, %	82,2	86,3	89,4	92,9	99,2
Внутренняя норма доходности, %	20,1	12,2	8,4	5,1	0,5
2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв):					
Доля налогов в валовом доходе, %	59,7	58,9	58,3	57,7	56,8
Доля налогов в чистом доходе, %	73,5	77,1	79,8	82,8	88,0
Внутренняя норма доходности, %	27,8	18,5	14,3	10,8	6,5
2.2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв) и ЭП (4г):					
Доля налогов в валовом доходе, %	58,1	57,3	56,7	56,1	55,1

Налоговые режимы	Затраты, %				
	50%	80%	100%	120%	150%
Доля налогов в чистом доходе, %	71,6	75,0	77,5	80,4	85,5
Внутренняя норма доходности, %	31,4	21,1	16,5	12,8	8,2

Источник: расчеты авторов.

В таблицах 3.7-3.8 представлены результаты проведенных нами расчетов показателей налоговой нагрузки и доходности инвестиций при добыче нефти при применении различных налоговых режимов. Расчеты проведены на основе разработанной нами финансовой модели разработки типового месторождения нефти и выполнены в широком диапазоне мировых цен на нефть (от 30 долл./барр. до 150 долл./барр.) и при разном уровне затрат на добычу нефти (от 50% до 200% по отношению к затратам на типовом месторождении). Ставки налога на прибыль и налога на имущество в расчетах приняты равными действующим ставкам (соответственно 20% и 2,2%).

Как показывают расчеты, режим НДС с прогрессивной налоговой ставкой обеспечивает прогрессивность системы налогообложения и дифференциацию налоговой нагрузки. В случае высокоэффективных проектов НДС обеспечивает прогрессивное изъятие природной ренты в пользу государства. При росте мировой цены на нефть доля государства в чистом доходе от добычи нефти повышается. Результаты расчетов, проведенных на основе разработанной нами финансовой модели разработки типового месторождения нефти, приведены в таблицах 3.5, 3.7.

Как видно из приведенных данных, доля налогов в чистом доходе повышается с 67,8% при мировой цене на нефть 30 долл./барр. до 84,0% при цене на нефть 150 долл./барр. При этом внутренняя норма доходности в рассматриваемом ценовом диапазоне составляет от 11,5% при мировой цене на нефть 30 долл./барр. до 30,9% при цене на нефть 150 долл./барр.

Вместе с тем при низких ценах на нефть, а также при высоких производственных затратах, доля государства в чистом доходе снижается, то есть создаются более благоприятные экономические условия для освоения месторождений с высокими затратами на разработку.

Результаты расчетов, проведенных на основе финансовой модели разработки типового месторождения нефти, приведены в таблицах 3.6, 3.8; расчеты выполнены при мировой цене на нефть 50 долл./барр., затраты на типовом месторождении приняты за 100%.

Таблица 3.5 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при добыче нефти при действующей налоговой системе и режиме НДС при различных ценах на нефть

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.							
	30	40	50	60	80	100	120	150
1. Действующая налоговая система (с льготами по НДС и ЭП)								
Доля налогов в валовом доходе, %	46,8	53,0	56,7	59,1	62,2	64,3	65,7	67,1
Доля налогов в чистом доходе, %	84,9	79,8	77,5	76,3	74,8	74,3	74,0	73,7
Внутренняя норма доходности, %	7,4	12,6	16,5	19,8	25,1	29,1	32,4	36,6
2. Режим НДС: НДС=0-80%; НДС=15%; ЭП=0								
Доля налогов в валовом доходе, %	37,4	48,3	54,7	59,3	66,7	71,3	73,5	76,4
Доля налогов в чистом доходе, %	67,8	72,9	74,9	76,4	80,2	82,4	82,8	84,0
Внутренняя норма доходности, %	11,5	14,8	17,5	19,4	23,0	25,5	28,2	30,9

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.6 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при действующей налоговой системе и режиме НДС при различном уровне затрат на добычу нефти

Налоговые режимы	Затраты, %					
	50%	80%	100%	120%	150%	200%
1. Действующая налоговая система (с льготами по НДС и ЭП)						
Доля налогов в валовом доходе, %	58,1	57,3	56,7	56,1	55,1	53,9
Доля налогов в чистом доходе, %	71,6	75,0	77,5	80,4	85,5	97,0
Внутренняя норма доходности, %	31,4	21,1	16,5	12,8	8,2	1,5
2. Режим НДС: НДС=0-80%; НДС=15%; ЭП=0						
Доля налогов в валовом доходе, %	65,3	58,2	54,7	51,1	45,3	36,6
Доля налогов в чистом доходе, %	77,7	76,2	74,9	73,4	70,2	65,9
Внутренняя норма доходности, %	27,3	20,4	17,5	15,3	12,6	9,2

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.7 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при добыче нефти при различных ценах на нефть

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.												
	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150
1. НС 2017 без льгот													
Доля налогов в валовом доходе, %	53,99	61,03	65,32	68,18	70,24	71,78	72,97	73,93	74,72	75,37	75,93	76,41	76,82
Доля налогов в чистом доходе, %	97,94	91,99	89,38	87,91	86,96	86,30	85,81	85,44	85,14	84,90	84,70	84,54	84,39
Доля инвестора в валовом доходе, %	46,01	38,97	34,68	31,82	29,76	28,22	27,03	26,07	25,28	24,63	24,07	23,59	23,18
Доля инвестора в чистом доходе, %	2,06	8,01	10,62	12,09	13,04	13,70	14,19	14,56	14,86	15,10	15,30	15,46	15,61
Внутренняя норма доходности, %	1,20	5,50	8,39	10,67	12,58	14,26	15,75	17,11	18,37	19,52	20,59	21,61	22,57
2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв)													
Доля налогов в валовом доходе, %	48,17	54,49	58,28	60,82	62,63	64,00	65,06	65,91	66,60	67,18	67,67	68,09	68,45
Доля налогов в чистом доходе, %	87,39	82,13	79,76	78,41	77,55	76,95	76,50	76,16	75,89	75,67	75,49	75,33	75,20
Доля инвестора в валовом доходе, %	51,83	45,51	41,72	39,18	37,37	36,00	34,94	34,09	33,40	32,82	32,33	31,91	31,55
Доля инвестора в чистом доходе, %	12,61	17,87	20,24	21,59	22,45	23,05	23,50	23,84	24,11	24,33	24,51	24,67	24,80
Внутренняя норма доходности, %	5,98	10,72	14,28	17,20	19,70	21,92	23,91	25,73	27,40	28,96	30,41	31,77	33,06
2.2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв) и ЭП (4г)													
Доля налогов в валовом доходе, %	46,79	52,95	56,66	59,14	60,91	62,24	63,37	64,30	65,05	65,68	66,21	66,67	67,06
Доля налогов в чистом доходе, %	84,88	79,81	77,54	76,25	75,41	74,83	74,52	74,30	74,12	73,98	73,86	73,76	73,68
Доля инвестора в валовом доходе, %	53,21	47,05	43,34	40,86	39,09	37,76	36,63	35,70	34,95	34,32	33,79	33,33	32,94
Доля инвестора в чистом доходе, %	15,12	20,19	22,46	23,75	24,59	25,17	25,48	25,70	25,88	26,02	26,14	26,24	26,32
Внутренняя норма доходности, %	7,37	12,55	16,49	19,77	22,61	25,13	27,21	29,08	30,80	32,40	33,89	35,30	36,63

Продолжение таблицы 3.7

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.												
	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150
НДД-2: НДД2=0-80%(P-фактор); НДПИ=15%; ЭП=0													
Доля налогов в валовом доходе, %	37,36	48,33	54,70	59,27	63,32	66,69	69,06	71,27	72,63	73,53	74,93	75,65	76,42
Доля налогов в чистом доходе, %	67,78	72,86	74,85	76,41	78,40	80,18	81,21	82,36	82,76	82,82	83,59	83,70	83,96
Доля инвестора в валовом доходе, %	62,64	51,67	45,30	40,73	36,68	33,31	30,94	28,73	27,37	26,47	25,07	24,35	23,58
Доля инвестора в чистом доходе, %	32,22	27,14	25,15	23,59	21,60	19,82	18,79	17,64	17,24	17,18	16,41	16,30	16,04
Внутренняя норма доходности, %	11,53	14,77	17,55	19,44	21,47	22,97	24,41	25,49	26,83	28,20	28,71	29,79	30,91
НДД-4: НДД4=40%, НДПИ=15%, ЭП=0													
Доля налогов в валовом доходе, %	37,92	43,20	46,39	48,51	50,04	51,19	52,08	52,79	53,37	53,86	54,27	54,62	54,93
Доля налогов в чистом доходе, %	68,79	65,12	63,48	62,55	61,96	61,54	61,24	61,00	60,82	60,66	60,54	60,43	60,34
Доля инвестора в валовом доходе, %	62,08	56,80	53,61	51,49	49,96	48,81	47,92	47,21	46,63	46,14	45,73	45,38	45,07
Доля инвестора в чистом доходе, %	31,21	34,88	36,52	37,45	38,04	38,46	38,76	39,00	39,18	39,34	39,46	39,57	39,66
Внутренняя норма доходности, %	9,51	13,81	17,12	19,86	22,21	24,28	26,16	27,86	29,44	30,91	32,28	33,57	34,79
НДД=50%; НДПИ=15%; ЭП=0													
Доля налогов в валовом доходе, %	41,98	47,94	51,54	53,94	55,66	56,95	57,96	58,76	59,42	59,97	60,43	60,83	61,17
Доля налогов в чистом доходе, %	76,16	72,27	70,53	69,54	68,91	68,47	68,15	67,90	67,71	67,55	67,41	67,30	67,21
Доля инвестора в валовом доходе, %	58,02	52,06	48,46	46,06	44,34	43,05	42,04	41,24	40,58	40,03	39,57	39,17	38,83
Доля инвестора в чистом доходе, %	23,84	27,73	29,47	30,46	31,09	31,53	31,85	32,10	32,29	32,45	32,59	32,70	32,79
Внутренняя норма доходности, %	7,88	11,98	15,11	17,71	19,94	21,91	23,69	25,31	26,80	28,20	29,50	30,72	31,88

Продолжение таблицы 3.7

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.												
	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150
Режим ДНП-4: ДНП4=40%, НДПИ=15%, ЭП=0													
Доля налогов в валовом доходе, %	39,16	45,77	49,82	52,51	54,44	55,89	57,01	57,91	58,64	59,26	59,78	60,22	60,61
Доля налогов в чистом доходе, %	71,05	68,99	68,17	67,71	67,41	67,19	67,04	66,92	66,82	66,75	66,68	66,63	66,58
Доля инвестора в валовом доходе, %	60,84	54,23	50,18	47,49	45,56	44,11	42,99	42,09	41,36	40,74	40,22	39,78	39,39
Доля инвестора в чистом доходе, %	28,95	31,01	31,83	32,29	32,59	32,81	32,96	33,08	33,18	33,25	33,32	33,37	33,42
Внутренняя норма доходности, %	9,53	13,43	16,38	18,85	20,99	22,89	24,61	26,18	27,64	28,99	30,26	31,46	32,60
Режим ДНП-3: ДНП3=10- 70%, НДПИ=15%, ЭП=0													
Доля налогов в валовом доходе, %	33,06	43,10	50,00	54,77	58,47	61,55	64,00	65,98	67,60	68,96	70,11	71,10	71,96
Доля налогов в чистом доходе, %	59,97	64,97	68,42	70,62	72,40	74,00	75,26	76,24	77,03	77,68	78,21	78,67	79,06
Доля инвестора в валовом доходе, %	66,94	56,9	50,00	45,23	41,53	38,45	36,00	34,02	32,40	31,04	29,89	28,90	28,04
Доля инвестора в чистом доходе, %	40,03	35,03	31,58	29,38	27,60	26,00	24,74	23,76	22,97	22,32	21,79	21,33	20,94
Внутренняя норма доходности, %	11,75	14,74	16,79	18,49	19,94	21,12	22,16	23,12	24,00	24,84	25,63	26,39	27,12

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.8 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при различном уровне затрат на добычу нефти; Ц=50 долл/барр

Налоговые режимы	Затраты, %											
	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150	
1. НС 2017 без льгот												
Доля налогов в валовом доходе, %	66,74	66,45	66,17	65,88	65,60	65,32	65,03	64,76	64,49	64,24	64,00	
Доля налогов в чистом доходе, %	82,15	83,44	84,81	86,25	87,77	89,38	91,09	92,91	94,87	96,95	99,20	
Доля инвестора в валовом доходе, %	33,26	33,55	33,83	34,12	34,40	34,68	34,97	35,24	35,51	35,76	36,00	
Доля инвестора в чистом доходе, %	17,85	16,56	15,19	13,75	12,23	10,62	8,91	7,09	5,13	3,05	0,80	
Внутренняя норма доходности, %	20,13	17,01	14,41	12,17	10,19	8,39	6,72	5,14	3,61	2,10	0,54	
2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв)												
Доля налогов в валовом доходе, %	59,74	59,46	59,16	58,87	58,57	58,28	57,99	57,69	57,39	57,09	56,79	
Доля налогов в чистом доходе, %	73,54	74,66	75,83	77,07	78,37	79,76	81,22	82,78	84,42	86,17	88,03	
Доля инвестора в валовом доходе, %	40,26	40,54	40,84	41,13	41,43	41,72	42,01	42,31	42,61	42,91	43,21	
Доля инвестора в чистом доходе, %	26,46	25,34	24,17	22,93	21,63	20,24	18,78	17,22	15,58	13,83	11,97	
Внутренняя норма доходности, %	27,79	24,11	21,08	18,51	16,27	14,28	12,48	10,83	9,31	7,89	6,54	
2.2. НС 2017 с льготами по НДС (Ккан, Кв) и ЭП (4г)												
Доля налогов в валовом доходе, %	58,13	57,84	57,55	57,26	56,96	56,66	56,36	56,05	55,75	55,44	55,14	
Доля налогов в чистом доходе, %	71,56	72,64	73,77	74,96	76,22	77,54	78,94	80,43	82,00	83,68	85,47	
Доля инвестора в валовом доходе, %	41,87	42,16	42,45	42,74	43,04	43,34	43,64	43,95	44,25	44,56	44,86	
Доля инвестора в чистом доходе, %	28,44	27,36	26,23	25,04	23,78	22,46	21,06	19,57	18,00	16,32	14,53	
Внутренняя норма доходности, %	31,43	27,33	23,97	21,12	18,66	16,49	14,55	12,78	11,16	9,63	8,19	

Продолжение таблицы 3.8

Налоговые режимы	Затраты, %											
	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150	
НДД-2: НДД2=0-80%(P-фактор); НДПИ=15%; ЭП=0												
Доля налогов в валовом доходе, %	65,26	62,94	60,21	58,23	56,60	54,70	53,04	51,12	49,19	47,58	45,29	
Доля налогов в чистом доходе, %	77,68	77,54	77,17	76,24	75,73	74,85	74,29	73,35	72,36	71,82	70,20	
Доля инвестора в валовом доходе, %	34,74	37,06	39,79	41,77	43,40	45,30	46,96	48,88	50,81	52,42	54,71	
Доля инвестора в чистом доходе, %	22,32	22,46	22,83	23,76	24,27	25,15	25,71	26,65	27,64	28,18	29,80	
Внутренняя норма доходности, %	27,33	24,27	22,34	20,42	18,78	17,55	16,25	15,25	14,26	13,24	12,58	
НДД=50%; НДПИ=15%; ЭП=0												
Доля налогов в валовом доходе, %	55,18	54,46	53,73	53,00	52,27	51,54	50,81	50,07	49,34	48,60	47,87	
Доля налогов в чистом доходе, %	67,93	68,38	68,86	69,38	69,94	70,53	71,17	71,85	72,57	73,35	74,20	
Доля инвестора в валовом доходе, %	44,82	45,54	46,27	47,00	47,73	48,46	49,19	49,93	50,66	51,40	52,13	
Доля инвестора в чистом доходе, %	32,07	31,62	31,14	30,62	30,06	29,47	28,83	28,15	27,43	26,65	25,80	
Внутренняя норма доходности, %	26,08	23,03	20,55	18,48	16,68	15,11	13,73	12,48	11,35	10,32	9,36	
НДД-4: НДД4=40%, НДПИ=15%, ЭП=0												
Доля налогов в валовом доходе, %	49,59	48,95	48,31	47,67	47,03	46,39	45,75	45,10	44,45	43,80	43,15	
Доля налогов в чистом доходе, %	61,04	61,47	61,92	62,41	62,92	63,48	64,08	64,71	65,39	66,11	66,89	
Доля инвестора в валовом доходе, %	50,41	51,05	51,69	52,33	52,97	53,61	54,25	54,90	55,55	56,20	56,85	
Доля инвестора в чистом доходе, %	38,96	38,53	38,08	37,59	37,08	36,52	35,92	35,29	34,61	33,89	33,11	
Внутренняя норма доходности, %	28,72	25,49	22,87	20,67	18,78	17,12	15,65	14,33	13,14	12,05	11,05	

Продолжение таблицы 3.8

Налоговые режимы	Затраты, %											
	50	60	70	80	90	100	110	120	130	140	150	
Режим ДНП-3: ДНП3=10-70%, НДС=15%, ЭП=0												
Доля налогов в валовом доходе, %	58,75	56,80	55,01	53,29	51,63	50,00	48,39	46,78	45,19	43,64	42,11	
Доля налогов в чистом доходе, %	72,50	71,50	70,66	69,88	69,15	68,42	67,69	66,94	66,18	65,43	64,68	
Доля инвестора в валовом доходе, %	41,25	43,20	44,99	46,71	48,37	50,00	51,61	53,22	54,81	56,36	57,89	
Доля инвестора в чистом доходе, %	27,5	28,50	29,34	30,12	30,85	31,58	32,31	33,06	33,82	34,57	35,32	
Внутренняя норма доходности, %	23,90	21,93	20,30	18,95	17,79	16,79	15,89	15,10	14,38	13,72	13,10	
Режим ДНП-4: ДНП4=40%, НДС=15%, ЭП=0												
Доля налогов в валовом доходе, %	54,30	53,41	52,51	51,61	50,71	49,82	48,92	48,02	47,13	46,26	45,39	
Доля налогов в чистом доходе, %	67,01	67,23	67,45	67,68	67,92	68,17	68,44	68,71	69,01	69,35	69,71	
Доля инвестора в валовом доходе, %	45,70	46,59	47,49	48,39	49,29	50,18	51,08	51,98	52,87	53,74	54,61	
Доля инвестора в чистом доходе, %	32,99	32,77	32,55	32,32	32,08	31,83	31,56	31,29	30,99	30,65	30,29	
Внутренняя норма доходности, %	25,32	22,82	20,79	19,10	17,65	16,38	15,26	14,26	13,35	12,48	11,69	

Источник: расчеты авторов.

При применении НДД прогрессивная налоговая ставка имеет ряд преимуществ по сравнению с единой ставкой налога. При применении единой налоговой ставки в меньшей степени учитывается разнообразие горно-геологических и географических условий разработки российских нефтяных месторождений, значительные различия в экономической эффективности проектов. В случае высокоэффективных проектов это будет приводить к недополучению государством определенной части природной ренты. Для низкоэффективных проектов единая ставка может оказаться слишком высокой, что будет препятствовать их реализации.

Прогрессивная ставка налога по сравнению с единой налоговой ставкой обеспечивает более высокую долю государства в доходах от добычи нефти при более высоких ценах на нефть и обеспечивает более низкую налоговую нагрузку при более низкой цене. Аналогичные преимущества имеет прогрессивная ставка и для случаев более высоких и более низких производственных затрат. В случае более высоких затрат на добычу она обеспечивает более низкую налоговую нагрузку по сравнению с единой ставкой налога, то есть более благоприятные условия для инвестиций в разработку месторождений с повышенными затратами.

Как показывают расчеты, в отличие от режима НДД с прогрессивной налоговой ставкой при применении режима НДД с единой налоговой ставкой с ростом мировой цены на нефть доля налогов в чистом доходе снижается, а при росте затрат на добычу – повышается (таблицы 3.9, 3.10). При высоких ценах на нефть и низких затратах на добычу значение ВНД при применении режима НДД с единой налоговой ставкой более высокое. С точки зрения изъятия природной ренты это свидетельствует о том, что по сравнению с режимом НДД с прогрессивной налоговой ставкой режим НДД с единой налоговой ставкой менее предпочтителен.

В случаях более низких цен на нефть и более высоких затрат на добычу применение НДД с единой налоговой ставкой обеспечивает меньшую доходность инвестиций по сравнению с режимом НДД с прогрессивной налоговой ставкой. Это свидетельствует о том, что с точки зрения условий для инвестиций режим НДД с единой налоговой ставкой менее предпочтителен.

Таблица 3.9 - Внутренняя норма доходности инвестиций при добыче нефти при режиме НДД при различных ценах на нефть

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.							
	30	40	50	60	80	100	120	150
НДД-2: НДД=0-80%(Р-фактор); НДПИ=15%; ЭП=0	11,5	14,8	17,5	19,4	23,0	25,5	28,2	30,9
НДД-4: НДД=40%, НДПИ=15%, ЭП=0	9,5	13,8	17,1	19,9	24,3	27,9	30,9	34,8

Источник: расчеты авторов.

Таблица 3.10 - Внутренняя норма доходности инвестиций при режиме НДД при различном уровне затрат на добычу нефти

Налоговые режимы	Затраты, %					
	50%	80%	100%	120%	150%	200%
НДД-2: НДД=0-80%(P-фактор); НДПИ=15%; ЭП=0	27,3	20,4	17,5	15,3	12,6	9,2
НДД-4: НДД=40%, НДПИ=15%, ЭП=0:	28,7	20,7	17,1	14,3	11,1	6,9

Источник: расчеты авторов.

Результаты расчетов финансовых показателей при применении режима с дополнительным налогом на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой в размере от 10% до 70% и с единой налоговой ставкой в размере 40% приведены в таблицах 3.7, 3.8, 3.11 и 3.12. Как показывают расчеты, режим с дополнительным налогом на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой обеспечивает рост доли налогов в чистом доходе при росте мировых цен на нефть. Доля налогов в чистом доходе повышается с 60,0% при цене на нефть 30 долл./барр. до 79,1% при цене на нефть 150 долл./барр. При этом данный режим обеспечивает более низкую налоговую нагрузку и более высокую доходность инвестиций при низких ценах на нефть по сравнению с единой ставкой налога. В случае же высоких цен на нефть налоговая нагрузка при применении режима с дополнительным налогом на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой относительно выше, а ВНД относительно ниже по сравнению с режимом с единой налоговой ставкой. Таким образом, применение прогрессивной ставки налога обеспечивает более полное изъятие природной ренты.

Таблица 3.11 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при добыче нефти при режиме ДНП при различных ценах на нефть

Налоговые режимы	Мировая цена на нефть, долл./барр.							
	30	40	50	60	80	100	120	150
ДНП-3: ДНП=10-70%, НДПИ=15%, ЭП=0:								
Доля налогов в валовом доходе, %	33,1	43,1	50,0	54,8	61,6	66,0	69,0	72,0
Доля налогов в чистом доходе, %	60,0	65,0	68,4	70,6	74,0	76,2	77,7	79,1
Внутренняя норма доходности, %	11,8	14,7	16,8	18,5	21,1	23,1	24,8	27,1
ДНП-4: ДНП=40%, НДПИ=15%, ЭП=0:								
Доля налогов в валовом доходе, %	39,2	45,8	49,8	52,5	55,9	57,9	59,3	60,6
Доля налогов в чистом доходе, %	71,1	69,0	68,2	67,7	67,2	66,9	66,8	66,6
Внутренняя норма доходности, %	9,5	13,4	16,4	18,9	22,9	26,2	29,0	32,6

Источник: расчеты авторов.

Как показывают расчеты, применение прогрессивной ставки дополнительного налога на прибыль является более предпочтительным по сравнению с применением единой ставки налога как с точки зрения изъятия природной ренты, так и с точки зрения создания благоприятных условий для инвестиций. При высоких затратах на добычу применение режима с дополнительным налогом на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой обеспечивает снижение доли налогов в чистом доходе и более высокую доходность инвестиций по сравнению с применением единой ставки налога. Так, при применении прогрессивной налоговой ставки при повышении затрат на добычу на 50% доля налогов в чистом доходе снижается с 68,4% до 64,7%, что обеспечивает более высокую доходность инвестиций по сравнению с применением единой ставки налога. Таким образом, применение прогрессивной ставки дополнительного налога на прибыль обеспечивает более благоприятные условия для инвестиций в освоение месторождений с повышенными затратами на разработку.

Таблица 3.12 - Показатели налоговой нагрузки и доходности инвестиций при режиме ДНП при различном уровне затрат на добычу нефти

Налоговые режимы	Затраты, %				
	50%	80%	100%	120%	150%
ДНП-3: ДНП=10-70%, НДПИ=15%, ЭП=0:					
Доля налогов в валовом доходе, %	58,8	53,3	50,0	46,8	42,1
Доля налогов в чистом доходе, %	72,5	69,9	68,4	66,9	64,7
Внутренняя норма доходности, %	23,9	19,0	16,8	15,1	13,1
ДНП-4: ДНП=40%, НДПИ=15%, ЭП=0:					
Доля налогов в валовом доходе, %	54,3	51,6	49,8	48,0	45,4
Доля налогов в чистом доходе, %	67,0	67,7	68,2	68,7	69,7
Внутренняя норма доходности, %	25,3	19,1	16,4	14,3	11,7

Источник: расчеты авторов.

4 Рекомендации по налоговой политике по отношению к нефтяной отрасли

Решение долгосрочных задач развития российской нефтяной отрасли требует структурной реформы действующей налоговой системы. Такая реформа должна включать структурную перестройку налоговой системы, обеспечивающую перераспределение

налоговой нагрузки между основными налогами на нефтяной сектор (НДПИ и экспортной пошлиной) и введение специального налога на дополнительный доход (НДД).

Структурная перестройка налоговой системы в настоящее время реализована лишь частично. В результате проведенного в 2015-2017 гг. налогового маневра ставка экспортной пошлины на нефть в диапазоне цены на нефть 50-100 долл./барр. снизилась на 39-45%. В 2018-2020 гг. предполагается сохранение базовой ставки НДПИ и ставки экспортной пошлины на нефть на уровне 2017 г. На наш взгляд, более предпочтительным решением является продолжение проведенного налогового маневра, то есть дальнейшее повышение НДПИ и снижение экспортной пошлины, вплоть до ее полной отмены. При этом в целях ограничения роста внутренних цен на моторное топливо целесообразна фиксация или параллельное снижение акцизов на нефтепродукты.

Продолжение структурной перестройки налоговой системы в нефтяной отрасли позволит создать стимулы для дальнейшей модернизации нефтеперерабатывающего сектора, сократить субсидирование внутренних потребителей, прежде всего сектора нефтепереработки, уменьшить субсидирование Россией других стран ЕАЭС, усилить стимулы к повышению энергоэффективности.

Результатом структурной реформы налоговой системы станет рост доходов нефтяного сектора, обусловленный повышением цен реализации нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке. Одновременно повышаются и доходы государства в результате увеличения уплачиваемых предприятиями сектора налога на прибыль и НДС.

В распределении дополнительного дохода, получаемого нефтяным сектором в результате структурной реформы налоговой системы, принципиально возможны следующие подходы:

1. Получаемый дополнительный доход остается предприятиям нефтяного сектора. В этом случае нефтяные компании получают дополнительные финансовые ресурсы для увеличения инвестиций в добычу нефти и модернизацию нефтеперерабатывающих мощностей.

2. Получаемый дополнительный доход полностью изымается государством путем дополнительного повышения НДПИ на величину, обеспечивающую изъятие данного дополнительного дохода. В этом случае существенно возрастут государственные доходы, однако не будут созданы финансовые предпосылки для увеличения инвестиций.

3. Получаемый дополнительный доход делится между государством и нефтяными компаниями в определенной пропорции, обеспечивающей необходимый баланс между интересами пополнения государственного бюджета и интересами развития отрасли. В

этом случае НДСПД должен быть дополнительно повышен на величину, обеспечивающую необходимую долю государственных изъятий.

Развитие российской нефтяной отрасли связано с необходимостью освоения новых месторождений, требующих существенно более высоких затрат на разработку. Создать необходимые условия для инвестиций в разработку таких месторождений позволяет введение специального налога на дополнительный доход, который должен заменить основную часть НДСПД, экспортную пошлину и льготы по экспортной пошлине, механизм предоставления которых весьма несовершенен.

Налог на дополнительный доход является специальным рентным налогом, который, в отличие от НДСПД и экспортной пошлины, основанных на показателях валового дохода, основывается на получаемом чистом доходе и является существенно более гибким инструментом налогообложения. Применение НДСД автоматически приводит налоговую нагрузку в соответствие с условиями добычи нефти на каждом конкретном месторождении. Тем самым создаются необходимые условия для инвестиций, в том числе в разработку месторождений с повышенными производственными затратами.

В конструкции НДСД целесообразно применение прогрессивной налоговой ставки, зависящей от уровня доходности проекта и определяемой значением Р-фактора, рассчитываемым как отношение накопленного дохода от добычи нефти к накопленным капитальным и эксплуатационным затратам.

Режим НДСД с прогрессивной налоговой ставкой обеспечивает прогрессивность системы налогообложения и дифференциацию налоговой нагрузки. В случае высокоэффективных проектов НДСД обеспечивает прогрессивное изъятие природной ренты в пользу государства. При росте мировой цены на нефть доля государства в чистом доходе от добычи нефти повышается. Вместе с тем при низких ценах на нефть, а также при высоких производственных затратах, доля государства в чистом доходе снижается, то есть создаются более благоприятные экономические условия для освоения месторождений с высокими затратами на разработку.

По сравнению с единой налоговой ставкой прогрессивная ставка налога обеспечивает более высокую долю государства в доходах от добычи нефти при более высоких ценах на нефть и обеспечивает более низкую налоговую нагрузку при более низкой цене. Аналогичные преимущества имеет прогрессивная ставка и для случаев более высоких и более низких производственных затрат. В случае более высоких затрат на добычу она обеспечивает более низкую налоговую нагрузку по сравнению с единой ставкой налога, то есть более благоприятные условия для инвестиций в разработку месторождений с повышенными затратами.

Применение НДС целесообразно в сочетании с НДСПИ, который в таких случаях должен взиматься по достаточно низкой ставке и выступать в качестве минимального гарантирующего налога, обеспечивающего государству определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта. Ставку экспортной пошлины на нефть при применении НДС целесообразно установить на нулевом уровне.

Другой возможной формой налога на дополнительный доход, на наш взгляд, может быть дополнительный налог на прибыль (ДНП). Налоговая база ДНП может определяться аналогично базе налога на прибыль, ставка же такого налога, на наш взгляд, должна быть прогрессивной. Ставку ДНП целесообразно поставить в зависимость от соотношения текущего дохода (прибыли) и затрат при добыче нефти. В качестве затрат могут быть приняты расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль. С точки зрения интересов государства ДНП имеет следующие преимущества по сравнению с Р-факторным налогом (НДД с Р-фактором):

1. ДНП обеспечивает государству более раннее поступление налоговых доходов по сравнению с Р-факторным налогом, который начинает взиматься с определенным лагом, после полного возмещения капитальных затрат.

2. ДНП более гибко реагирует на изменение текущих условий, в том числе на изменение мировых цен на нефть, по сравнению с Р-факторным налогом, ставка которого определяется соотношением накопленных доходов и затрат и достаточно инерционна.

3. ДНП создает более низкую налоговую нагрузку на поздней стадии эксплуатации месторождений, что будет стимулировать их более углубленную разработку, повышение коэффициента извлечения нефти.

Применение данной формы налога, таким образом, в большей степени отвечает интересам государства и является более предпочтительным.

НДД (в форме ДНП или Р-факторного налога) является более совершенным налоговым инструментом, однако его эффективное применение на практике требует существенно более сложного налогового администрирования по сравнению с НДСПИ и экспортной пошлиной. Для эффективного применения НДС необходимо обеспечить применение при расчете налога рыночных (не трансфертных) цен на нефть, эффективный контроль затрат налогоплательщиков, квалифицированность и объективность государственного контроля.

Введение НДС целесообразно на новых месторождениях. На действующих месторождениях целесообразно продолжение политики дифференциации налоговой нагрузки: применение пониженных ставок налогов для месторождений с повышенными затратами на разработку и высокой степенью выработанности запасов.

Заключение

Налоговая политика государства по отношению к нефтяной отрасли должна включать структурную перестройку налоговой системы, обеспечивающую перераспределение налоговой нагрузки между основными налогами на нефтяной сектор, и введение специального налога на дополнительный доход (НДД). Структурная перестройка налоговой системы позволит создать стимулы для дальнейшей модернизации нефтеперерабатывающего сектора, сократить субсидирование внутренних потребителей, прежде всего сектора нефтепереработки, уменьшить субсидирование других стран ЕАЭС, усилить стимулы к повышению энергоэффективности. Введение налога на дополнительный доход обеспечит более полное изъятие природной ренты и создаст необходимые условия для инвестиций в освоение месторождений с повышенными затратами на разработку. По результатам анализа различных подходов к построению НДД наиболее предпочтительной формой данного налога представляется дополнительный налог на прибыль с прогрессивной налоговой ставкой. На действующих месторождениях необходимо продолжение политики дифференциации налоговой нагрузки, включая ее снижение на месторождениях с высокой степенью выработанности запасов. Реализация данных мер позволит повысить эффективность налоговой системы и создать необходимые условия для дальнейшего развития нефтяной отрасли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Alexeev M., Conrad R. The Russian Oil Tax Regime: A Comparative Perspective. *Eurasian Geography and Economics*, 2009, 50, No. 1, pp. 93-114.
2. Daniel P., Keen M., McPherson C. *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*. New York: Routledge, International Monetary Fund, 2010.
3. Davis J., Ossowski R., Fedelino A. *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries*. Washington DC: International Monetary Fund, 2003.
4. Garnaut R., Clunies Ross A. *Taxation of Mineral Rents*. New York: Oxford University Press, 1983.
5. IMF, Fiscal Affairs Department. *Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation*. IMF Policy Paper. Washington, D.C., International Monetary Fund, 2012.
6. Johnston D. *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts*. Tulsa: PennWell Books, 1998.
7. Knack S. *Sovereign Rents and the Quality of Tax Policy and Administration*. Policy Research Working Paper 4773. Washington DC: World Bank, 2008.
8. Lund D. *Rent Taxation for Nonrenewable Resources*. *Annual Review of Resource Economics*, vol. 1, 2009.
9. Nakhle C. *Petroleum Taxation: Sharing the Oil Wealth: A Study of Petroleum Taxation Yesterday, Today and Tomorrow*. London, New York: Routledge, 2008.
10. Tordo S. *Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues*. Policy Working Paper 123. Washington DC: World Bank, 2007.
11. Бобылев Ю. Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора. М.: ИЭПП, 2001.
12. Бобылев Ю., Турунцева М. *Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики*. М.: ИЭП им. Е.Т.Гайдара, 2010.
13. Бобылев Ю.Н., Идрисов Г.И., Синельников-Мурылев С.Г. *Экспортные пошлины на нефть и нефтепродукты: необходимость отмены и сценарный анализ последствий*. М.: Издательство Института Гайдара, 2012.
14. Бобылев Ю. Развитие нефтяного сектора в России // *Вопросы экономики*. 2015. №6. С. 45-62.
15. Бобылев Ю. Налоговый маневр в нефтяной отрасли // *Экономическое развитие России*. 2015. №8. С. 45-49.
16. Бобылев Ю., Расенко О. *Нефтяной сектор экономики России: основные тенденции*. М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2016.

17. Бобылев Ю., Расенко О. Возможности и ограничения развития нефтяного сектора // Экономическое развитие России. 2016. №4. С. 51-54.
18. Бобылев Ю. Цены на бензин в России и других странах: сравнительный анализ // Экономическое развитие России. 2016. №10. С. 28-31.
19. Бобылев Ю. Развитие нефтяного сектора в 2016 г. // Экономическое развитие России. 2017. №2. С. 19-23.
20. Бобылев Ю., Расенко О. О введении налога на дополнительный доход в нефтяной отрасли // Экономическое развитие России. 2017. №10. С. 65-68.
21. Ежов С.С. Рентные отношения в добыче нефти. М.: Недра-Бизнесцентр, 2006.
22. Идрисов Г., Синельников-Мурылев С. Модернизация или консервация: роль экспортной пошлины на нефть и нефтепродукты // Экономическая политика. 2012. №3. С. 5-19.
23. Министерство финансов Российской Федерации: Официальный интернет-сайт. www.minfin.ru
24. Министерство энергетики Российской Федерации: Официальный интернет-сайт. www.minenergo.gov.ru
25. Федеральная служба государственной статистики – Росстат. Официальный интернет-сайт. www.gks.ru