

**АКТУАЛИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ:  
ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННЫЙ ДОХОД\*****Виолетта Викторовна РОЩУПКИНА**

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры налоговой политики и таможенного дела,  
Северо-Кавказский федеральный университет, Ставрополь, Российская Федерация  
kluvil@rambler.ru  
orcid.org/0000-0001-6046-6214  
SPIN-код: 6385-6816

**История статьи:**

Получена 13.12.2017  
Получена в доработанном  
виде 27.12.2017  
Одобрена 23.01.2018  
Доступна онлайн 15.08.2018

УДК 336.22:332.1

JEL: H21, H22, H23, H25

**Аннотация**

**Предмет.** Система налогообложения нефтяной отрасли требует актуализации в контексте сложившихся экономических условий в мире в целом и в Российской Федерации в частности. В последние годы отрасли пришлось пройти через «налоговый маневр». Следующая инициатива — идея введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД). Экспортные пошлины, которые сегодня выполняют функцию изъятия сверхприбыли, нужно отменять. Их применение не вполне соответствует принципам международной торговли. Однако в ходе налогового маневра был задан вектор — постепенной их отмены, перевода всей налоговой нагрузки в налог на добычу полезных ископаемых.

**Цели.** Комплексное авторское изучение перспектив вероятной трансформации налогообложения прибыли предприятий нефтяной и газовой отраслей. Формулировка алгоритма поэтапного перехода к применению налога на добавленный доход в условиях российской экономической действительности с учетом опыта развитых государств.

**Методология.** Использованы методы статистических группировок, сравнительного анализа, субъектно-объектного анализа.

**Результаты.** Переход на новую систему налогообложения создаст дополнительный стимул к вложению инвестиций в развитие «трудных» месторождений. Налоговая реформа сможет поддержать доходы федерального бюджета и будет способствовать увеличению физических объемов добычи нефти.

**Выводы.** Фискальные возможности вводимой системы обложения прибыли можно охарактеризовать как высокие с учетом нюансов российской экономики, ее апробация в пилотных регионах может столкнуться с некоторыми трудностями, преодолимыми при условии высокой результативности налогового администрирования и гибкости самих законодательных инициатив. При этом прогнозируется высокая инвестиционная активность в разработке «трудных» месторождений.

**Ключевые слова:**

налог, добыча полезных  
ископаемых, прибыль

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Рощупкина В.В. Актуализация налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли: перспективы налога на добавленный доход. – 2018. – Т. 21, № 8. – С. 917 – 926.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.8.917>

Об использовании налога на дополнительный доход в Российской Федерации впервые заявлено в 1997 г. при вынесении на рассмотрение Государственной Думы поправок во вторую часть Налогового кодекса Российской Федерации. Законопроект состоял в применении налога на дополнительный доход для нефте- и газодобывающих компаний на территории государства, однако переход на этот налог имел добровольный характер и реализовывался только по желанию налогоплательщика. Данная норма не вызвала поддержки в нефтегазовом

\*Статья публикуется по материалам журнала «Финансы и кредит», 2018, т. 24, вып. 2.

сообществе и не прошла дальше первого чтения.

Экономические реалии современной российской действительности активизировали дискуссии экономистов относительно необходимости полного или частичного реформирования налогообложения нефтяной и газовой отраслей.

Дальнейшие шаги в этом направлении были сделаны в 2011 г., они характеризовались так называемыми налоговыми маневрами, которые привели к изменениям режима налогообложения и утверждению вектора развития фискальной системы на ближайшие 15 лет.

В 2017 г. согласно условиям большого налогового маневра в нефтяной отрасли изменились индикаторы налогового и таможенно-тарифного регулирования. В нефтяной отрасли повысилась ставка НДС и снижается ставка экспортной пошлины по сырой нефти; ставки экспортных пошлин снизились на светлые нефтепродукты и повышаются на мазут (рис. 1).

Эволюция налогообложения нефтегазовой отрасли и изменение таможенно-тарифного регулирования охарактеризованы в табл. 1.

С 2017 г. в формулу расчета НДС на нефть внесено новое слагаемое, которое составит 306 в 2017 г., 357 в 2018 г., 428 в 2019 г. За счет только данного изменения в 2017 г. НДС возрос на 306 руб. за тонну добытой нефти. С 1 января 2020 г. эту норму планируется исключить.

В 2017 г. сумма дополнительных доходов федерального бюджета от повышения НДС на нефть оценена в 150 млрд руб. Эта мера привела к росту налоговой нагрузки на нефтяные компании и согласно позиции ряда экспертов повысила вероятность ускорения темпов падения

добычи нефти в традиционных регионах по причине роста издержек. Повышение НДС также привело к росту внутренних цен на нефть, что может негативно сказаться на предприятиях нефтеперерабатывающей отрасли.

Основные параметры налогового маневра на 2017 г. представлены на рис. 2.

Главными решениями стали сформулированные постулаты о необходимых условиях для введения в нефтяном секторе Российской Федерации инновационного для нее подхода к налогообложению, который предполагает разрушение связи основных фискальных платежей и выручки в пользу основного финансового результата — прибыли [1].

Степень оправданности подобного решения при наличии сопутствующих рисков будет дискуссионной, так как на сегодняшний день доход бюджета государства на 50% сформирован из доходов от нефтегазовых поступлений. Все это еще раз подтверждает необходимость серьезной проработки вопроса перехода к налогу на дополнительный доход.

Отметим, что при формировании действующей системы налогообложения предполагался в будущем поэтапный переход к налогообложению добычи нефти налогом на финансовый результат и адвалорным роялти.

Использование налога на финансовый результат в настоящее время более логично и целесообразно для новых месторождений. На месторождениях, которые уже разрабатываются, отсутствует необходимость обложения дополнительной прибыли, не образующейся на них, кроме того, на этих месторождениях отсутствует необходимость в налоговом стимулировании в целях привлечения инвестиций, вложенных в их разработку

[2]. На разрабатываемых месторождениях в большинстве случаев инвестиции уже осуществлены, в связи с чем нет необходимости в их налоговом стимулировании.

Для определения налоговой базы НФР целесообразно использовать разность стоимости добытых и реализованных углеводородов, общей суммы эксплуатационных затрат минус амортизация, капитальных затрат и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. Все расчеты необходимо производить с учетом текущей инфляции и размера процентных ставок по кредитным займам.

Отсутствие оптимального регулируемого механизма администрирования доходов и расходов налогоплательщика привело к прямой зависимости величины экспортной пошлины, налога на добычу полезных ископаемых и стоимости нефти (сумма, составляющая около 90% ото всех налоговых платежей добывающей отрасли).

Согласно позиции экспертов жизнеспособность модели, не предусматривающей включения в расчет налогооблагаемой базы расходов, зависит от связи динамики выручки и издержек [3], не существует в данный момент факторов, способных изменить эту зависимость.

Финансовая действительность диктует два возможных варианта развития событий: расширение списка льгот либо включение издержек в расчет базы налогообложения. Отметим, что увеличение перечня льгот может поставить под сомнение объективность выбора параметров, а также усложнит их администрирование, что снизит прозрачность и гибкость самой системы. Сформированный в настоящий момент перечень льгот не всегда стимулирует внедрения инновационных

технологий, способствующих рациональному природопользованию путем роста коэффициента извлечения нефти.

Сравнительный анализ налоговых поступлений в условиях действующей налоговой системы и в случае введения НФР отражен на *рис. 3*.

Налог на дополнительный доход действует во многих государствах мира, что свидетельствует о его широкой апробации и положительном эффекте [4].

На сегодняшний день опыт обложения нефтегазовой отрасли налогом на финансовый результат представлен в следующих странах:

- 1) Норвегия: НФР — ставка 51%, налог на прибыль — по ставке 27%;
- 2) Великобритания: НФР — ставка 20%, налог на прибыль — по ставке 30%;
- 3) Австралия: НФР — ставка 40%, налог на прибыль — по ставке 30%;
- 4) США: НФР — ставка 35%, налог на прибыль штата — по ставке 35%, федеральный — 9%.

Те государства, которые перешли на подобную систему, не имели возможности до конца использовать все положительные стороны этой системы обложения. Ни в одном из государств, применявших НФР, не был достигнут серьезный рост добычи, все государства значительно потеряли в уровне бюджетных поступлений, и все столкнулись с серьезными трудностями в администрировании налогового режима и необходимостью формирования индивидуальных льгот для отдельных проектов.

В целом использование методов налогообложения, распространенных в развитых государствах, в текущих

социально-экономических условиях российской действительности затруднительно [5].

Определенные особенности применения подобных систем налогообложения нереальны к адаптации в российских условиях. Возможен вариант согласования процентной ставки, на которую повышаются возмещаемые затраты. Возможны различные варианты ее определения: единовременное списание затрат или постепенное увеличение стоимости основных средств для целей начисления амортизации [6].

В зависимости от итогов внедрения НДС в пилотных проектах, необходимо будет принимать решение о корректировке его использования. Налоговую базу планируется вычислять как расчетные доходы от добычи углеводородного сырья минус эксплуатационные и капитальные расходы по разработке месторождений, ставка предполагается в размере 50%. Налог на дополнительный доход будет снижать базу налога на прибыль организаций, в остальном действующий порядок исчисления налога на прибыль организаций сохраняется.

Минфин России рассматривает введение налога на дополнительный доход параллельно с отменой экспортных пошлин. При отмене пошлин будет экономически выгодно переходить на налог на финансовый результат, при этом формально переход для большинства новых месторождений регионов станет вынужденным с экономической точки зрения.

Введение налога на финансовый результат может отрицательно сказаться на уровне поступлений в течение первых трех лет, но в долгосрочной перспективе государство только выиграет. Правительство готово сейчас пойти на небольшие потери, чтобы

уйти от практики адресного и необоснованного стимулирования. Бюджет будет получать дополнительные средства в долгосрочной перспективе по мере того, как новые месторождения будут облагаться новым налогом [7].

Отдельно в случае запуска пилотных проектов с применением налога на финансовый результат требуется найти те критерии, которые позволят более объективно судить об итогах проведенного эксперимента и возможностях распространения его на всю отрасль [8]. Расчеты показывают, что вполне реально подобрать такие критерии ставки налога на финансовый результат и величины «апlifта», которые сохранят налоговые отчисления в бюджет в абсолютном выражении на том же уровне, что и при действующей налоговой системе. При этом в целом ряде случаев произойдет перераспределение налоговой нагрузки между отдельными группами проектов исходя из величины издержек [9].

Из всех потенциальных плюсов перехода на налог на финансовый результат можно отметить лишь снижение нагрузки на компании и учет их финансовых результатов, а не только оборотных показателей, причем, вероятнее всего, это отрицательно скажется на бюджете страны, который в большей степени зависит от поступлений налогов на добычу нефти [10]. Плюсы упрощения администрирования, снижения числа индивидуальных льгот и стимулирования разработки углеводородного сырья являются теоретическими, для наступления реального эффекта необходимо в рамках многосторонних рабочих групп тщательно выверить все параметры будущей налоговой системы.

На сегодняшний момент наблюдается неготовность органов исполнительной власти к введению методического

аппарата, основанного на использовании финансовых показателей компаний, к ним отнесены не только применение расчетных цен для целей налогообложения, но и дополнительное применение налога на финансовый результат. При всем этом отсутствие реформирования в отечественном налогообложении, вероятно, приведет к серьезным последствиям не только в нефтегазовой отрасли, но и в других отраслях экономики по причине бюджетобразующей функции нефтегазового комплекса. В связи с этим наряду с изменением налоговой политики в нефтегазовой отрасли необходимо уделить внимание выравниванию ситуации на внутреннем нефтяном рынке и создать ряд экономических механизмов, которые позволяли бы понизить влияние методов, применяемых сегодня.

**Таблица 1**  
**Эволюция налогообложения нефтегазовой отрасли**

**Table 1**  
**Oil and gas industry taxation: Evolution**

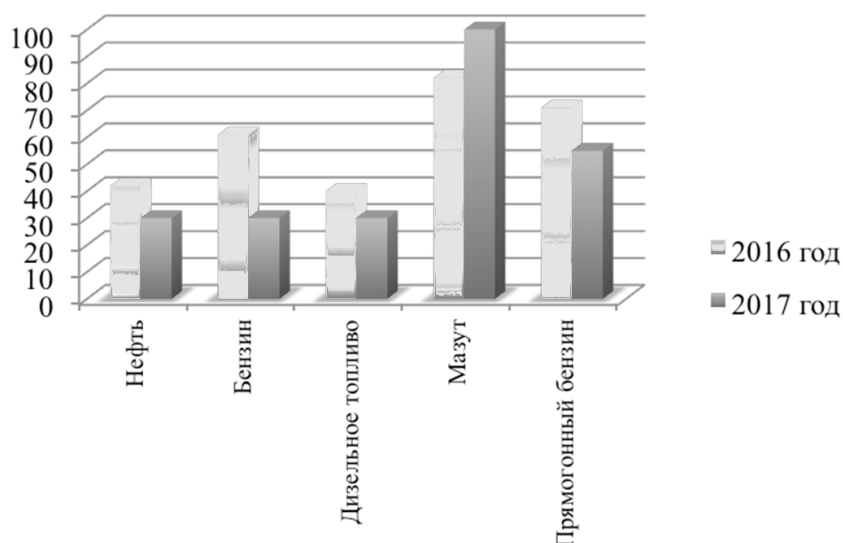
Этап	Эффект
«60-66-90» (с 01.10.2011). Снижение экспортных пошлин (ЭП) на нефть; снижение ЭП на светлые нефтепродукты; увеличение ЭП на темные нефтепродукты	Стимулирование и поддержание добычи на действующих месторождениях; увеличение инвестиций в глубину переработки нефти; снижение экономики экспорта темных нефтепродуктов
Малый налоговый маневр (с 01.01.2014). Несущественное снижение ЭП на нефть; несущественное снижение ЭП на дизельное топливо; увеличение НДС на нефть	Рост бюджетных поступлений; сохранение маржи и привлекательности разработки месторождений, а также нефтепереработки; первый этап перекалывания налоговой нагрузки с экспорта на добычу нефти
Большой налоговый маневр (с 01.01.2015). Существенное снижение ЭП на нефть; существенное снижение ЭП на светлые нефтепродукты; существенное увеличение НДС на нефть и газовый конденсат	Компенсация бюджетных поступлений за счет роста налоговой нагрузки НДС; увеличение стимулов глубокой переработки нефти; второй этап перекалывания налоговой нагрузки с экспорта на добычу нефти; снижение рисков субсидирования стран ТС в рамках создания ЕЭП

Источник: Министерство энергетики Российской Федерации

Source: Ministry of Energy of the Russian Federation

**Рисунок 1**  
**Вывозная таможенная пошлина, %**

**Figure 1**  
**Export customs duty, percent**

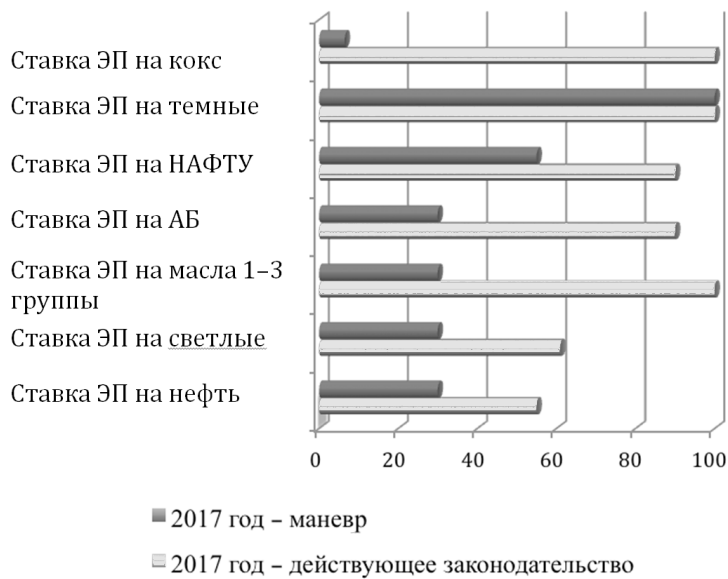


Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2**  
**Параметры налогового маневра 2017 г.**

**Figure 2**  
**Tax maneuver parameters of 2017**

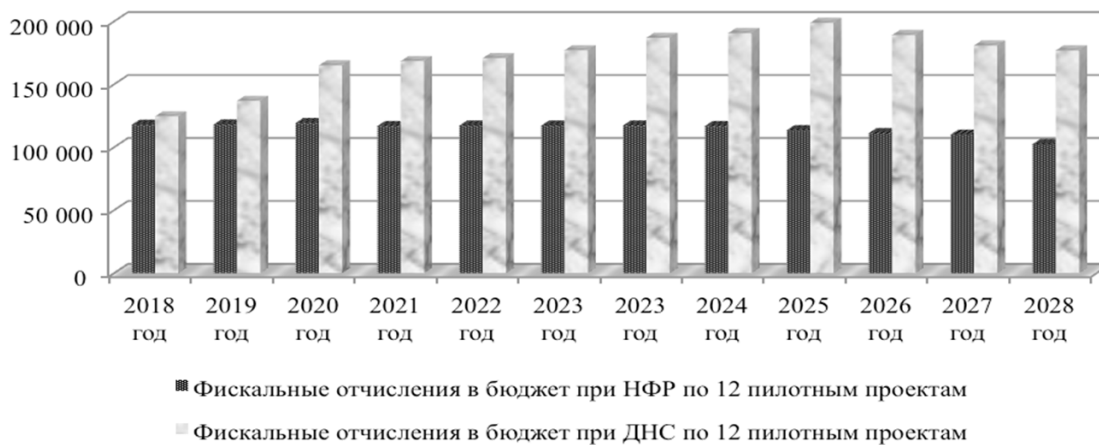


Источник: Министерство энергетики Российской Федерации

Source: Ministry of Energy of the Russian Federation

**Рисунок 3**  
**Налоговые поступления в условиях действующей налоговой системы и в случае введения НФР**

**Figure 3**  
**Tax revenues under the current tax system and in the event of Profit-Based Tax regime introduction**



Источник: Министерство энергетики Российской Федерации

Source: Ministry of Energy of the Russian Federation

## Список литературы

1. Бобылев Ю.Н., Идрисов Г.И., Синельников-Мурылев С.Г. Экспортные пошлины на нефть и нефтепродукты: необходимость отмены и сценарный анализ последствий. М.: Институт Гайдара, 2012. 84 с.
2. Гончаренко Л.И., Иванов Ю.Б., Майбуров И.А. Реформирование налоговой системы: обсуждение проблем и перспектив // *Налоговая политика и практика*. 2012. № 8. С. 10—12.
3. Корень А.В., Недбайлик И.О. Сравнительный анализ основных принципов налогообложения нефтегазовой отрасли в России и зарубежных странах // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 10-2. С. 384—387.
4. Коростелкина И.А., Коростелкин М.М. Значение института налогового администрирования в функционировании системы налогового консультирования экономических субъектов // *Новая наука: стратегии и векторы развития*. 2016. № 10/2. С. 139—143.
5. Макаров А., Галкина А., Грушевенко Е. и др. Перспективы мировой энергетики до 2040 г. // *Мировая экономика и международные отношения*. 2014. № 1. С. 3—20.
6. Рощупкина В.В. Роль налогового менеджмента субъектов экономической деятельности в оптимизации фактической способности налогоплательщика к уплате налога на прибыль // *Вестник СКФУ*. 2016. № 1. С. 88—93.
7. Крюков В.А., Токарев А.Н., Шмат В.В. Возможности роста на основе развития нефтегазового сектора // *Налоги. Инвестиции. Капитал*. 2014. № 4. С. 2—13.
8. Моисеева М.А., Войшвилло И.Е., Милоголов Н.С. Налогообложение добычи нефти и газа: тенденции развития // *Финансовый журнал*. 2012. № 1. С. 87—100.
9. Панчева В.С., Язев В.А. Анализ мировой практики налогообложения добычи газа // *Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом*. 2013. № 1. С. 4—7.
10. Pope T., Waters T. A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies. *IFS Briefing Notes*, 2014, no. BN09, 66 p. URL: <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.



**UPDATING THE PROFIT TAXATION IN THE OIL AND GAS INDUSTRY:  
PROSPECTS FOR PROFIT-BASED TAXATION****Violetta V. ROSHCHUPKINA**North Caucasian Federal University, Stavropol, Stavropol Krai, Russian Federation  
kluvil@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-6046-6214>**Article history:**Received 13 December 2017  
Received in revised form  
27 December 2017  
Accepted 23 January 2017  
Available online  
15 August 2018**JEL classification:** H21,  
H22, H23, H25**Abstract****Importance** The existing economic conditions in the world in general and in the Russian Federation in particular necessitate updating the tax system in the oil industry. There is a new initiative to introduce a profit-based tax on hydrocarbons producers. Export duties, the current instrument for skimming off excessive profits, should be eliminated, as they fall short of fully conforming to the principles of international trade.**Objectives** The study explores prospects for feasible transformation of tax on corporate profits of companies operating in the oil and gas industry. The purpose is to formulate an algorithm for phased transition to profit-based tax in Russia, using the experience of developed countries.**Methods** The study rests on the method of statistical grouping, benchmarking, and subject-object analysis.**Results** The findings show that the transition to the new taxation system will spur additional investment in challenging fields development. The tax reform will prop up the Federal budget revenues and contribute to increasing the volume of oil production.**Conclusions** The potential of the new profit taxation system is high. However, its testing in pilot regions may face some difficulties though overcomable on condition of high efficiency of tax administration and flexibility of legislative initiatives.**Keywords:** tax, mining, profit, in pilot regions may face some difficulties though overcomable on condition of high efficiency of tax administration and flexibility of legislative initiatives.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Roshchupkina V.V. Updating the Profit Taxation in the Oil and Gas Industry: Prospects for Profit-Based Tax. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 8, pp. 917–926.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.8.917>**Acknowledgments**The article is adapted from the *Finance and Credit* journal, 2018, vol. 24, iss. 2.**References**

1. Bobylev Yu.N., Idrisov G.I., Sinel'nikov-Murylev S.G. *Eksportnye poshliny na neft' i nefteprodukty: neobkhodimost' otmeny i stsenarnyi analiz posledstviy* [Export duties on crude oil and petroleum products: The need to eliminate and scenario analysis of implications]. Moscow, Gaidar Institute Publ., 2012, 84 p.
2. Goncharenko L.I., Ivanov Yu.B., Maiburov I.A. [Reforming the tax system: A discussion on challenges and opportunities]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2012, no. 8, pp. 10–12. (In Russ.)
3. Koren' A.V., Nedbailik I.O. [Comparative analysis of basic principles of taxation oil and gas industry in Russia and foreign countries]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2015, no. 10-2, pp. 384–387. (In Russ.)

4. Korostelkina I.A., Korostelkin M.M. [The importance of tax administration institution in the system of tax consulting for economic entities]. *Novaya nauka: strategii i vektory razvitiya* = *New Science: Strategies and Vectors of Development*, 2016, no. 10-2, pp. 139–143. (In Russ.)
5. Makarov A., Galkina A., Grushevenko E. et al. [Global Energy Markets Outlook up to 2040]. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya* = *World Economy and International Relations*, 2014, no. 1, pp. 3–20. (In Russ.)
6. Roshchupkina V.V. [Role of tax management of subjects of economic activity in optimization of the actual ability of the taxpayer to payment of income tax]. *Vestnik SKFU* = *Newsletter of North-Caucasus Federal University*, 2016, no. 1, pp. 88–93. (In Russ.)
7. Kryukov V.A., Tokarev A.N., Shmat V.V. [Possibilities of growth on the basis of the oil and gas sector development]. *Nalogi. Investitsii. Kapital* = *Taxes. Investments. Capital*, 2014, no. 4, pp. 2–13. (In Russ.)
8. Moiseeva M.A., Voishvillo I.E., Milogolov N.S. [Taxation of Oil and Gas Production: Development Trends]. *Finansovyy zhurnal* = *Financial Journal*, 2012, no. 1, pp. 87–100. (In Russ.)
9. Pancheva V.S., Yazev V.A. [Analysis of global practice in the field of gas production taxation]. *Problemy ekonomiki i upravleniya neftegazovym kompleksom*, 2013, no. 1, pp. 4–7. (In Russ.)
10. Pope T., Waters T. A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies. *IFS Briefing Notes*, 2014, no. BN09, 66 p. URL: <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>

#### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.