

*На правах рукописи*



Овчар Олег Валентинович

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ  
НЕФТЕГАЗОВОГО СЕКТОРА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону - 2017

Работа выполнена на кафедре «Государственные, муниципальные финансы и финансовый инжиниринг» Высшей школы бизнеса ФГАОУ ВО «Южный федеральный университет»

Научный руководитель: **Артеменко Дмитрий Анатольевич**, доктор экономических наук, и.о. заведующего кафедрой «Государственные, муниципальные финансы и финансовый инжиниринг» Высшей школы бизнеса ФГАОУ ВО «Южный федеральный университет», профессор

Официальные оппоненты: **Юмаев Михаил Мияссярович**, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», Департамент налогов и налогообложения, профессор

**Агузарова Фатима Савкуевна**, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Северо-Осетинский государственный университет имени К. Л. Хетагурова», Кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, доцент

Ведущая организация: **ФГБУН «Институт проблем рынка РАН»**

Защита состоится 30 июня 2017 года в 10-30 часов на заседании диссертационного совета Д 212.208.02 по экономическим наукам при ФГАОУ ВО «Южный федеральный университет» по адресу: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. М. Горького, 88, ауд. 219.

С диссертацией можно ознакомиться в Зональной научной библиотеке имени Ю.А. Жданова ЮФУ (344090, г. Ростов-на-Дону, ул. Р. Зорге, 21Ж). С авторефератом – на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки РФ: <http://vak3.ed.gov.ru/>; с авторефератом и диссертацией - на официальном сайте Южного федерального университета: [www.sfedu.ru](http://www.sfedu.ru).

Отзывы на автореферат в двух экземплярах, подписанные и заверенные печатью, просим направлять по адресу: 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. М. Горького, 88, ауд. 210.

Автореферат разослан 26 мая 2017 года.

Ученый секретарь диссертационного совета  
доктор экономических наук, доцент



Т.В. Воронина

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Нефтегазовый сектор играет определяющую роль в российской экономике и в формировании доходов бюджетной системы страны, обеспечив в 2016 году 35,9% доходов федерального бюджета<sup>1</sup>. Однако прямая зависимость бюджетной системы Российской Федерации от экспорта углеводородов влечет значительные макроэкономические риски, проявляющиеся не только в нестабильности доходной базы бюджетов всех уровней, но и в том, что высокая доходность сырьевого экспорта искажает стимулы экономической деятельности и инновационного развития, провоцирует снижение конкурентоспособности традиционных отраслей и усиление инфляции, уменьшение объемов производства и сокращение добавленной стоимости.

В условиях резких изменений внешнеэкономической конъюнктуры становятся востребованными новые формы и методы государственного регулирования нефтегазового сектора, прежде всего, совершенствование условий налогообложения и инструментов налогового регулирования. Сложившаяся в Российской Федерации система налогообложения нефтегазового сектора характеризуется ярко выраженной фискальной направленностью, перманентными корректировками, недостаточно учитывает необходимость стимулирования инвестиционной активности налогоплательщиков, их заинтересованности в обеспечении энергетической эффективности и экологичности производства.

Изменение условий налогообложения нефтегазового сектора посредством, так называемого «нефтяного маневра», в сложившихся условиях бюджетного кризиса нацелено, в первую очередь, на достижение прироста доходов федерального бюджета за счет изъятия прибыли крупнейших нефтяных и газовых корпораций. Серьезной проблемой является фактическая индивидуализация льготных условий налогообложения при осуществлении

---

<sup>1</sup><http://minfin.ru/ru/statistics/fedbud/>(дата обращения 01.02.2017).

добычи углеводородов на конкретных месторождениях.

Сохранение в долгосрочной перспективе неблагоприятной ценовой ситуации на мировом рынке углеводородов актуализирует задачу развития не только экспорта сырой нефти, но также углубленной нефтегазопереработки и химической промышленности, использования инновационной продукции этих отраслей внутри страны, что позволит обеспечить мультипликативный эффект за счет развития технологий и импортозамещения. Следовательно, необходим поиск новых инструментов регулирующего воздействия на основе комплексного подхода к налогообложению отраслей нефтегазового сектора как основы экономической и финансовой безопасности страны.

Недостаточная изученность теоретических аспектов воздействия налоговых регуляторов на инновационное развитие нефтегазового сектора в условиях низких цен на нефть и снижения спроса на нее на мировом рынке, а также возросшая практическая необходимость повышения регулирующих возможностей налогообложения обусловили выбор темы исследования, определение его цели и задач, выдвижение и доказательство рабочей гипотезы.

**Степень научной разработанности проблемы.** Вопросы налогового регулирования и налоговой поддержки развития отраслей экономики представляют особый интерес для экономической науки. Начало научному изучению проблемы воздействия налогов на экономику положили работы классиков экономической теории В. Петти, А. Смита и Д. Рикардо, исследования которых были продолжены в трудах М. Алле, Д. Брюммерхоффа, Дж. М. Кейнса, А. Лаффера, Р.А. Масгрейва, Ф. Ноймарка, П. Самуэльсона, Дж. Стиглица, В. Танзи, А. Харбергера.

Влияние налоговой нагрузки на функционирование государства, общества и на поведение налогоплательщиков изучали представители российской финансовой науки П.П. Гензель, А.А. Исаев, П.В. Микеладзе, И.Х. Озеров, А.А. Соколов, В.Н. Твердохлебов, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул.

Проблемы реформирования налоговой системы и налогового регулирования рассматривали С. В. Барулин, О.В. Врублевская, И. В. Горский,

И.В. Караваева, З.А. Клюкович, Н.И. Малис, М.Т. Оспанов, А.Б. Паскачев, М.Р. Пинская, М.В. Романовский, Л.Г. Ходов, Т. Ф. Юткина и другие авторы.

Современная интерпретация функционирования налоговой системы с позиций ее эффективности изложена в трудах российских налоговедов Б.Х. Алиева, Л.Л. Игониной, И.А. Майбурова, В.Г. Панскова, Р.Г. Сомоева, Н.Н. Тюпаковой, Д.Г. Черника, С. Д. Шаталова, Шмаковой М.Н. и других ученых.

Теоретические и практические основы налогового администрирования и контроля системообразующих отраслей и крупнейших налогоплательщиков рассматривались в трудах Д.А. Артеменко, Г.А. Артеменко, Л.И. Гончаренко, К. Байер, Т.В. Игнатовой, Н.Г. Кузнецова, О.А. Мироновой, М.В. Мишустина, Е.В. Поролло, В.В. Степаненко, А.Н. Романова и др.

Государственному и налоговому регулированию нефтегазового и нефтехимического секторов экономики посвящены работы Ф.С. Агузаровой, А.С. Баландиной, Ю.Н. Бобылева, М.А. Богатырева, С.Ю. Глазьева, В.В. Зозуля, Т.В. Кириченко, М.Ю. Малкиной, Л.П. Павловой, В.В. Понкротова, С.В. Чернявского, М.М. Юмаева и других ученых.

При всей ценности проведенных исследований ряд теоретических и методологических аспектов проблемы эффективности налогообложения в нефтегазовом секторе и распределения рентных доходов остаются недостаточно разработанными. Теоретическая и практическая необходимость разработки направлений активизации стимулирующего влияния налогов, таможенных пошлин и обязательных неналоговых платежей на качественные преобразования в развитии нефтегазовой сферы и нефтепереработки определили выбор темы диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования состоит в теоретико-методическом обосновании инвестиционно-ориентированного и ресурсосберегающего механизма налогового регулирования нефтегазового сектора экономики, основанного на дифференцированном подходе к определению налоговой нагрузки в сферах добычи и переработки углеводородного сырья в зависимости от рентной

составляющей, инвестиционной направленности и экологической безопасности производства.

Достижение поставленной цели обусловило необходимость постановки и решения следующих задач:

- раскрыть сущность, специфику и роль налогового регулирования в развитии нефтегазового сектора и нефтепереработки;

- структурировать факторы, оказывающие влияние на эволюцию действующей системы налогообложения нефтегазового комплекса в условиях неблагоприятной рыночной конъюнктуры;

- выявить критерии и разработать алгоритм оценки эффективности применяемых методов и инструментов налогового регулирования нефтегазового сектора;

- провести сравнительный анализ и исследовать методические подходы к налогообложению нефтегазовой отрасли, выработанные мировой практикой, а также возможности их применения в России;

- исследовать специфику и резервы совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора.

- обосновать комплекс рекомендаций по развитию механизма налогообложения нефтегазодобычи и переработки углеводородов на основе кластерного подхода.

**Объектом исследования** выступает нефтегазовый сектор в контексте его налогового регулирования.

**Предметом диссертационного исследования** является совокупность экономических отношений, возникающих в процессе налогообложения между государством и организациями нефтегазодобычи и переработки углеводородов.

**Теоретико-методологической основой исследования** послужили фундаментальные положения, концепции и прикладные разработки, содержащиеся в публикациях российских и зарубежных авторов в области экономической теории, теории финансов, бюджета и налогообложения, а также нормативно-правовые и программные документы, методические и

аналитические исследования в области налогового регулирования нефтегазового сектора.

Исследование выполнено в соответствии с Паспортом специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит: п. 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики» и п.2.17. «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике» и п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов».

#### **Инструментарно-методический аппарат исследования.**

Обоснованность, достоверность и аргументация теоретических выводов и прикладных рекомендаций автора обеспечиваются использованием нормативного и комплексного подходов к исследованию эффективности налогообложения нефтегазового сектора, общенаучных и специальных методов научного познания: ретроспективного, системного и функционально-структурного анализа, наблюдения, классификации; инструментальных приемов группировки, выборки, сравнения и обобщения, эволюционного и динамического анализа.

**Информационно-эмпирическую базу исследования** составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, программные документы развития сферы природопользования, нефтегазового сектора и отраслей переработки, совершенствования бюджетно-налоговой политики и налоговой системы, инструктивные и аналитические материалы Министерства финансов РФ, Министерства энергетики РФ; Министерства промышленности и торговли РФ, Министерства природных ресурсов и экологии РФ, официальные данные Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Федеральной службы государственной статистики РФ, результаты монографических исследований, Интернет-ресурсы.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования** состоит в выдвижении и научном обосновании совокупности теоретических положений по формированию механизма налогового регулирования нефтегазового сектора,

обеспечивающего комплексное воздействие налогового инструментария на повышение эффективности российской экономики за счет сокращения экспорта первичного углеводородного сырья и стимулирования высокотехнологичного развития отраслей нефтегазопереработки на основе территориальных кластеров, использования новых методических подходов к изъятию рентных доходов, исключению необоснованных индивидуальных преференций, совершенствования налогового администрирования крупнейших нефтегазодобывающих корпораций.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке механизма налогового регулирования нефтегазового сектора, базирующегося на комплексном подходе к реализации политики структурных изменений российской экономики посредством оптимизации налоговой нагрузки, стимулирования модернизации и инновационного развития отраслей нефтегазодобычи и переработки, системного применения налоговых рычагов и стимулов без ущерба для формирования стабильных и долгосрочных источников доходов бюджетной системы, выработке практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования крупнейших нефтегазодобывающих корпораций.

Основные результаты, характеризующие научную новизну исследования, состоят в следующем:

- доказано что эффективное налоговое регулирование нефтегазового сектора обеспечивается на основе реализации следующих принципов: достижение финансовой и экологической безопасности государства и регионов; недопущение увеличения налоговой нагрузки на отрасль; применение индивидуального оценочного подхода к налогообложению нефтедобывающих территорий с учетом рентной составляющей и степени извлечения природных ресурсов; предоставление налоговых преференций на период поиска и освоения новых месторождений; поэтапное снижение экспортных пошлин на нефть и их увеличение на нефтепродукты первичной переработки;

- выявлены критерии эффективности налогового регулирования



нефтегазовой сферы: позитивная динамика финансовых показателей и индикаторов предприятий нефтегазового комплекса, расширение налогооблагаемых показателей за счет новых производственных мощностей, рост инвестиций в нефтегазопереработку, увеличение доходов бюджета от нефтегазового комплекса и отраслей нефтегазопереработки, рост выручки от продажи инновационной продукции на внутреннем и внешнем рынках, стабилизацию цен внутри страны на энергоресурсы;

- обоснованы в развитие научных взглядов Баландиной А.С.<sup>1</sup> Бобылева Ю.Н.<sup>2</sup>, Терешок А.В.<sup>3</sup>, М.Ю. Малкиной<sup>4</sup>, В.В. Понкратова<sup>5</sup>, С.В. Чернявского<sup>6</sup> эволюционные предпосылки и особенности развития налогообложения нефти и попутного газа в Российской Федерации, заключающиеся в методологии установления специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС) и ее последовательной индексации исходя из динамики мировых цен на нефть, а также предложены меры совершенствования налогового регулирования нефтедобычи, а именно: упорядочение действующей системы ставок и льгот (коэффициентов) по НДС с пересмотром нормативов перераспределения этого налога между бюджетами, а также ужесточение контроля поступлений платежей за загрязнение окружающей среды, что позволит повысить удельный вес собственных доходов нефтегазодобывающих территорий и улучшить их экологию;

- сформирована на основе функционального подхода механизм налогового регулирования нефтегазового сектора, учитывающий критерии оценки его эффективности и определение влияющих на нее факторов, включая внешние

<sup>1</sup> Баландина А.С. Классификация отраслевых налоговых льгот на примере нефтегазовой отрасли. Режим доступа: <http://vital.lib.tsu.ru/vital/access/services/Download/vtls.../SOURCE1>. Дата обращения: 21.01.16г.

<sup>2</sup> Бобылев Ю.Н. Развитие нефтяного сектора экономики // Вопросы экономики. 2015. № 6. С.48

<sup>3</sup> Терешок А.В. Совершенствование налогового регулирования в целях стимулирования развития российской нефтяной отрасли // Государственное управление. Электронный вестник. Выпуск 44, июнь 2014г. Режим доступа: [http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2014/vipusk\\_44.\\_ijun\\_2014\\_](http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2014/vipusk_44._ijun_2014_) Дата обращения: 21.01.16г.

<sup>4</sup> Малкина М.Ю., Павлинова О.В. Исследование факторов, влияющих на поступление налога на добычу полезных ископаемых от нефтедобычи в регионах Российской Федерации // Финансы и кредит. 2014. № 35 (611). С. 34-45. Понкратов В.В. Налогообложение добычи углеводородного сырья в России: проблемы и перспективы развития // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-1 (33). С. 228-234.

<sup>5</sup> Понкратов В.В. Налогообложение добычи углеводородного сырья в России: проблемы и перспективы развития // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-1 (33). С. 228-234.

<sup>6</sup> Чернявский С.В. Недостатки использования НДС с плоской шкалой и направления его совершенствования // Вестник Томского государственного университета. 2013. № 370. С. 136-139.

(ценовая конъюнктура, динамика спроса и предложения на мировом рынке; увеличение спроса на продукцию высокотехнологичной нефтегазопереработки) и внутренние факторы (зависимость бюджета от экспорта нефти и газа; недостаточная степень извлечения полезного ископаемого; выработанность месторождений; высокая стоимость поиска, разведки и освоения новых месторождений; необходимость поиска инвестиционных ресурсов для модернизации и развития отрасли в условиях кризиса; отсутствие у нефтеперерабатывающих предприятий стимулов к переходу на современные инновационные технологии), что позволило структурировать алгоритм выявления экономической эффективности налогового регулирования нефтегазового сектора;

- предложены в дополнение к научным методикам К. Байер<sup>1</sup>, Д.А. Артёменко<sup>2</sup>, Л.И. Гончаренко<sup>3</sup> меры по совершенствованию форм и методов налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков - нефтегазодобывающих корпораций за счет расширения индивидуального подхода к оценке продуктивности добычи углеводородов на конкретных месторождениях, введения и интерпретации для целей системного налогового мониторинга дополнительных аналитических показателей, приведенных к количеству добытого (переработанного) углеводородного сырья (включая показатели налоговой нагрузки, выручки, затрат, рентабельности), что позволит апробировать новые формы налогообложения (налог на финансовый результат и налог на дополнительный доход) на пилотных проектах;

- исходя из того, что фактическая фискальная нагрузка на нефтегазовую отрасль не способствует росту инвестиций в модернизацию отрасли и в развитие высокотехнологичной нефтепереработки, предложено более широкое распространение кластерного подхода в нефтегазодобыче на основе уточнения

---

<sup>1</sup> Байер К. Меры по обеспечению более добросовестного исполнения налоговых обязательств крупными налогоплательщиками. Анализ опыта различных стран / Международный валютный фонд. Вашингтон. 2002 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>(дата обращения – 01.09.2016г.).

<sup>2</sup> Артёменко Д.А. Механизм налогового администрирования: теория, методология, направления трансформации. Монография. Ростов н/Д: Содействие-21 век, 2010. 351 с.

<sup>3</sup> Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. 2010. № 2. С. 17 - 24.

структурного состава источников доходной части бюджетов низовых уровней нефтегазодобывающих территорий, стимулирования их инвестиционных возможностей и перспектив устойчивого развития на основе предоставления налоговых преференций (пониженных ставок, освобождений, вычетов, отсрочек по уплате налогов) инвестиционной и инновационной направленности.

**Теоретическая значимость результатов исследования** заключается в расширении и развитии научных представлений о налоговом регулировании нефтегазового сектора, обосновании практических мер по стимулированию развития технологий переработки углеводородного сырья и совершенствованию налогового администрирования крупнейших нефтегазовых корпораций. Результаты исследования и выводы могут быть использованы в дальнейшем в качестве теоретической базы для развития и совершенствования законодательного и нормативно-методического обеспечения мероприятий по снижению зависимости бюджетной системы Российской Федерации от нефтегазовых доходов. Теоретические и практические положения диссертации применимы в учебном процессе для студентов экономических специальностей в рамках самостоятельной учебной дисциплины «Налогообложение нефтегазового сектора», а также в качестве разделов дисциплин «Налоги и налогообложение» и «Налоговое администрирование».

**Практическая значимость исследования** состоит в разработке комплекса мер и рекомендаций, направленных на повышение эффективности налогового регулирования нефтегазового сектора экономики; в конкретных предложениях по разработке стратегии экономических реформ и оперативной корректировке их курса, формированию направлений налоговой политики и совершенствованию налогового законодательства; в обосновании прикладных методических положений по налоговому администрированию организаций, действующих в нефтегазовом секторе.

**Апробация результатов исследования** проводилась:

- в Федеральной налоговой службе России в части подготовки предложений по совершенствованию налогового администрирования

крупнейших нефтегазовых корпораций;

- в учебном процессе в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации, что подтверждено соответствующими документами.

Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены на четырех международных научно-практических конференциях.

**Публикации результатов исследования.** Основные выводы диссертации отражены в 12 опубликованных научных работах общим объемом 8,15 авторских п.л., в том числе 5 - в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России общим объемом 4,25 авторских п.л.

**Логическая структура и объем диссертационной работы.** Цели и задачи диссертационного исследования определили объем и логику изложения. Работа состоит из введения, трех глав, состоящих из 10 параграфов, заключения, списка литературы из 153 источников. Основное содержание работы изложено на 179 страницах текста, включает 17 таблиц, 8 рисунков, 3 приложения.

Диссертация имеет следующую структуру:

Введение

## **1. Теоретические аспекты налогового регулирования нефтегазового сектора российской экономики**

1.1. Теоретико-методологические основы исследования налогового регулирования нефтегазового сектора

1.2. Детерминанты налогообложения отраслей нефтегазодобычи и нефтепереработки в Российской Федерации

1.3. Становление системы налогообложения нефтегазового сектора в Российской Федерации.

## **2. Практическая реализация мероприятий налогового регулирования нефтегазового сектора как доминантного доходобразующего ресурса развития российской экономики**

2.1. Роль нефтегазового сектора в формировании количественных и качественных параметров доходов федерального бюджета

2.2. Анализ фискальной нагрузки в нефтегазовом секторе и ее влияния на развитие нефтедобычи и нефтепереработки.

2.3. Комплексная оценка эффективности методов и инструментов налогового регулирования нефтегазового сектора

2.4. Опыт развитых стран в налогообложении отраслей нефтегазового сектора и возможности его применения в Российской Федерации

### **3. Формирование эффективного инвестиционно-ориентированного и ресурсосберегающего механизма налогового регулирования нефтегазового сектора**

3.1. Основные направления повышения эффективности механизма налогового регулирования нефтедобычи и нефтепереработки в России.

3.2. Пути совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора

3.3. Разработка мер налогового стимулирования развития нефтяных кластеров как институциональной основы преодоления зависимости экономики от экспорта сырой нефти.

Заключение

Список использованных источников

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

*1. Эффективность поиска инвестиционных ресурсов для инновационного развития нефтегазодобычи и нефтехимии как первичных отраслей, определяющих исходную основу функционирования материального производства, во многом связана с характеристиками налогового регулирования их деятельности в условиях, когда «бюджетное правило» перестало действовать в результате стремительного падения цен на нефть, а «налоговый маневр» в нефтяной сфере не является инструментом модернизации и развития нефтегазовой отрасли и снижения зависимости страны от экспорта энергоносителей.*

Нефтегазовый сектор экономики представлен поиском и разведкой углеводородов, добычей нефти и попутного газа, первичной переработкой и реализацией продуктов добычи и переработки. Как показывает мировая практика, ни в одной стране мира нефтегазовый сектор не отдан на откуп рыночным регуляторам, а подвержен особому вниманию и воздействию со стороны государства в связи с определяющей ролью углеводородов в решении государственных энергетических и финансово-экономических проблем, особой

значимостью для формирования доходов бюджетной системы.

Место Российской Федерации в глобальной экономике прочно связано с экспортом сырой нефти и природного газа. Доля российских продаж на мировом рынке этого сырья составляет 10% и 15% соответственно.<sup>1</sup> По данным Минэнерго, в 2016 году Россия впервые за шесть последних лет увеличила экспорт нефти с 221,3 млн. тонн до 238 млн. тонн. При этом внутренняя переработка нефти снизилась на 7 млн. тонн – с 289 млн. тонн до 282 млн. тонн, но объем производства нефтепродуктов все же увеличился, так как увеличилась глубина переработки сырья.<sup>2</sup> Несмотря на это, следует констатировать высокую степень выработанности большинства российских эксплуатируемых месторождений, находящихся в стадии падающей добычи. Разработка новых месторождений требует повышенных капитальных, эксплуатационных и транспортных затрат в связи с их более сложными географическими и горно-геологическими условиями добычи.

Ситуация с освоением новых месторождений осложняется в настоящее время в связи с тем, что страны ЕС, США, Австралия и Норвегия ввели санкции в отношении нефтяной отрасли России, которые включают ограничения на поставку оборудования и технологий для глубоководного бурения и добычи сланцевой нефти, а также разработки месторождений на арктическом шельфе. Санкции являются факторами, которые наряду с падением цен на энергоносители, подталкивают к импортозамещению в области развития отечественной техники и технологий, что позволит повысить уровень нефтеизвлечения на действующих месторождениях, поможет осваивать новые, и будет способствовать вовлечению в разработку запасов сланцевой нефти. В условиях сложившейся неблагоприятной мировой рыночной конъюнктуры нефти и экономических санкций против России, а также для снижения зависимости бюджета страны от экспорта сырой нефти и нефтепродуктов, остро встал вопрос также об импортозамещении и технико-технологическом

---

<sup>1</sup> Андрианов В. Нефтехимия-2014: есть ли повод для оптимизма // Нефтегазовая вертикаль, 2014, № 6, с. 60-63.

<sup>2</sup> <http://www.35media.ru/news/2016/01/13/pochemu-cena-nefti-v-rf-padaet-a-benzina-rastet>(дата обращения 01.02.2017г.).

развитии в отраслях химии и нефтехимии. Импортозамещение в отраслях нефтегазового комплекса предполагает его немаловажную составляющую - разработку инструментов налогового регулирования и стимулирования.

*2. Выявлены проблемные зоны сложившейся системы налогообложения доходов нефтегазового сектора: высокий (и его неопределенность) уровень и неэффективная структура фактической фискальной нагрузки на нефтегазовую отрасль с учетом экспортных пошлин и других обязательных неналоговых платежей, что ограничивает приток инвестиций в модернизацию отрасли и высокотехнологичную нефтегазопереработку. Это позволило сформировать более предметно-содержательные характеристики гибкой налоговой среды, в качестве важнейшей из которых идентифицирована гармонизация (согласование) интересов инвесторов и бюджетной системы.*

В диссертационной работе доказано, что действующая система налогообложения нефтяного сектора построена в основном на обложении валового дохода целым рядом налогов (НДПИ, НДС, акцизы, таможенные пошлины); не отлажен механизм учета рентной составляющей; велика ее фискальная направленность. Так, общая величина изъятий из выручки в добывающем сегменте (без учета льгот) превышает 70% против 37% у ведущих мировых нефтегазовых компаний<sup>1</sup>. В целом по уровню изъятий государством доходов нефтяной отрасли (за счет налогов, экспортных пошлин и прочих платежей) Россия занимает одно из первых мест в мире. По данным Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации, НДПИ в себестоимости добычи нефти составляет порядка 63,5%, а налоги в цене нефтепродуктов - примерно 51-52%. При этом самая значительная доля приходится на акцизы, составляя 17,5-22%.

Нефтегазовые доходы, складывающиеся из НДПИ на углеводородное сырье, экспортных пошлин на сырую нефть, газ и нефтепродукты, являются значительным источником доходов федерального бюджета (табл. 1).

---

<sup>1</sup> Нефтепереработка в России: курс на модернизацию. Московский нефтегазовый центр ЕУ. С. 8. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-downstream-in-russia-course-to-modernization/\\$File/EY-downstream-in-russia-course-to-modernization.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-downstream-in-russia-course-to-modernization/$File/EY-downstream-in-russia-course-to-modernization.pdf)(дата обращения 01.02.2017)

Анализ показывает, что нефтегазовые доходы в федеральном бюджете РФ поступательно растут с 2009 года, достигнув в 2015 году 7,43 трлн. рублей. Однако в 2015-2016 году наблюдается тенденция сокращения доли поступлений нефтегазовых доходов в результате падения мировых цен на нефть и изменения формулы расчета ставки НДС. Нарастивание экспорта нефти и газа, наталкиваясь на конъюнктурные ограничения, не может дальше быть основным драйвером роста российской экономики, как это было в докризисные годы.

**Таблица 1 – Состав и структура нефтегазовых доходов в федеральном бюджете за 2011 – 2015 гг., млрд. руб.<sup>1</sup>**

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015
НДС по добыче нефти	1 799,63	1 779,65	1 826,23	2 190,18	2 463,56
В % к итогу	32,9	32,0	32,3	33,5	33,1
НДС по добыче природного газа	138,20	275,84	339,46	311,73	357,23
В % к итогу	2,5	4,9	6,0	4,8	4,8
НДС по добыче газового конденсата	8,21	11,18	11,80	12,64	16,01
В % к итогу	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Вывозные таможенные пошлины на нефть	2 211,36	2 088,65	2 034,57	2 333,61	2 620,00
В % к итогу	40,5	37,5	36,0	35,7	35,3
Вывозные таможенные пошлины на газ	394,10	485,84	534,46	479,04	487,61
В % к итогу	7,2	8,7	9,5	7,3	6,6
Вывозные таможенные пошлины на товары, выработанные из нефти	910,47	933,70	899,30	1 206,84	1 489,39
В % к итогу	16,7	16,7	15,9	18,5	20,0
Итого	5 461,96	5 574,87	5 645,82	6 534,04	7 433,80

Нефтегазодобывающий сектор больше всех остальных отраслей обременен налогами – как в абсолютном, так и в относительном выражении. Уровень его налоговой нагрузки в 2014 году составил 42,6% по отношению к доходу от реализации, что более чем в 4 раза превышает средний уровень по экономике. Если вычесть себестоимость добычи и затраты на транспортировку углеводородов, то получается, что инвестиционные возможности отрасли

<sup>1</sup> Федеральное казначейство (Казначейство России). – [Электронный ресурс]: [официальный сайт] / Федеральное казначейство (Казначейство России). – URL: <http://roskazna.ru> (дата обращения: 3.06.2016 г.).



крайне ограничены. Гибкая и благоприятная налоговая среда, стимулирующая инвестиции в ТЭК, является одним из основных факторов успешной реализации Энергетической стратегии до 2020 года. Поэтому в систему регулирования нефтегазовой отрасли необходимо внедрение соответствующих стимулирующих налоговых механизмов и рычагов, с усилением их инвестиционно-финансовой, а также экологической направленности.

*3. В условиях макроэкономической нестабильности, повторяющихся финансовых кризисов, санкций западных стран в отношении России бюджетно-налоговые риски компенсируются путем совершенствования методов и инструментов бюджетно-налогового регулирования в направлении формальной институционализации преференциального механизма налогового регулирования нефтегазового сектора, стимулирующего переход от экспорта продукции добывающих отраслей к экспорту продукции высокотехнологичных перерабатывающих производств.*

В работе произведен анализ эффективности применяемых методов и инструментов налогового регулирования нефтегазовой сферы, в частности, НДС, который является одним из основных бюджетообразующих источников федерального бюджета, составляя более трети его налоговых доходов, что позволило выявить ряд проблем его взимания, а именно:

- высокая налоговая нагрузка по НДС на добывающий сектор (до 45-47% от выручки);
- сложная методика расчета ставок на добычу нефти, с учетом понижающих коэффициентов;
- формула расчета ставки НДС не может являться гибким действенным инструментом, так как основана на прогнозных значениях цены на нефть;
- многочисленные поправки в законодательство и непрекращающиеся «налоговые маневры» со ставками НДС усложняют нефтяным компаниям привлечение инвестиций в новые регионы нефтедобычи;
- запутанная система льгот, часто имеющих индивидуальный характер, практическое осуществление регулирования «в ручном режиме»;

- игнорирование затрат отдельных нефтедобывающих предприятий;
- отсутствует рентная составляющая при исчислении налога;
- усложнение налогового администрирования из-за необходимости учета специфики технологических процессов и конкретных производств.

В течение ряда лет важным методом налогового регулирования отрасли является использование, так называемого «налогового маневра» в нефтяной сфере, инструментами которого являются варианты оптимального соотношения ставок НДС и экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты, а также акцизов на нефтепродукты. В рамках этого направления осуществляются меры, предусматривающие поэтапный отказ от взимания вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты. Инструментом налогового регулирования в рамках «налогового маневра» является также пересмотр состава подакцизных товаров и ставок акцизов. Однако фактически при реализации «налогового маневра» производится увеличение одних видов фискальной нагрузки и снижение других, система налогообложения отрасли формально остается в равновесии. При этом, поскольку реализация налогового маневра планировалась при высоких ценах на нефть, а происходит при низких, то налоговая нагрузка на нефтяную отрасль не снизилась, а возросла.

Таким образом, как показало проведенное исследование, действующая система налогообложения нефтегазового сектора не нацеливает на рациональное использование минерально-сырьевой базы, достижение максимума выработанности запасов нефти, не способствует привлечению инвестиций в разработку новых месторождений, и не обеспечивает развития ресурсосберегающих технологий. Решение этих проблем обеспечивается построением комплексного механизма налогового регулирования нефтегазового сектора, который может быть представлен в виде неразрывно связанных между собой и составляющих единое целое структурных модулей и элементов, урегулированных с помощью правовых норм (Рис. 1).

В процессе исследования выявлено, что специфика налогообложения нефтегазового сектора определяется такими факторами, как: запасы нефти и

уровень ее добычи; конъюнктура мирового рынка углеводородов, определяющая внешние и внутренние вызовы и угрозы; роль нефтегазового сектора в формировании доходов бюджета страны; территориальное размещение добывающих предприятий; рациональность использования сырья; собственность на материальные ресурсы; рентная составляющая в налогообложении; структура налоговой системы.



Рисунок 1 - Структура и состав элементов механизма налогового регулирования нефтегазового сектора<sup>1</sup>

Перечисленные факторы диктуют необходимость дифференцированного подхода к налогообложению как всего нефтегазового сектора, так и отдельных месторождений.

*4. Повышение степени целеориентированности концептуальных характеристик налогового режима для нефтегазодобывающих отраслей на реализацию приоритетов государственной экономической политики*

<sup>1</sup> Составлен автором по результатам исследования условий налогового регулирования нефтегазового сектора.

*обеспечивается расширением потенциала налогового администрирования в направлении фискального изъятия нефтяных сверхдоходов, поддержки эффективности, формирования социально-экологически-ориентированной модели развития.*

В последние десятилетия в ряде стран в добывающей промышленности наблюдается тенденция замены роялти (налогов на добычу, взимаемых по адвалорной ставке к стоимости добытого полезного ископаемого) на взимание налога на дополнительный доход от добычи углеводородов, и на налогообложение финансового результата от добычи. Для нефтедобывающих предприятий устанавливаются также более высокие ставки налога на прибыль.

В России применяется дифференцированная шкала НДС по видам полезных ископаемых, а по нефти она корректируется в зависимости от условий и уровня добычи. Проведенный анализ передовой зарубежной практики налогообложения нефтедобычи показал, что в России необходимо продолжить апробацию новых налогов на финансовый результат и налога на дополнительный доход от добычи углеводородов на пилотных проектах. На этот период необходимо упорядочить действующую систему ставок и льгот (коэффициентов) по НДС, с пересмотром нормативов перераспределения этого налога между бюджетами.

В процессе проведения исследования определены основные критерии эффективности налогообложения нефтегазовой сферы, и разработан алгоритм ее оценки. Главным критерием эффективности механизма налогообложения предлагается считать его способность стимулировать развитие производственной сферы. Основными критериями эффективности налогообложения должны являться: обеспечение финансовой безопасности государства и регионов и минимизация уровня налогового риска; обеспечение экологической безопасности нефтегазодобывающих территорий и их устойчивого развития; недопущение увеличения налоговой нагрузки, прежде всего, на нефтегазодобычу и производственный сектор; наличие финансовых возможностей добывающих компаний для инвестиций.

В качестве основных оценочных показателей эффективности налогового регулирования отрасли предлагается их следующая классификация:

1) на уровне государства и региона: положительная динамика налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых, акцизов на нефтепродукты и вывозных таможенных пошлин по нефти и нефтепродуктам; доля государства в доходе от нефтяного сектора, определяемая как валовый доход за вычетом капитальных, операционных и транспортных затрат; достижение требуемого уровня показателей финансовой безопасности государства, определяемых как уровень нефтегазовых доходов, оказывающих основное влияние на сбалансированность бюджета; налоговая нагрузка в целом на отрасль.

2) на уровне региона эффективность налогового регулирования предполагает: уровень показателей экологической безопасности не должен превышать нормативных и согласованных значений; поэтапное решение проблем налогового федерализма, вследствие чего должна увеличиться доля поступлений в региональные бюджеты от федеральных регулирующих налогов; решение проблем занятости населения региона и рост среднедушевых доходов.

3) на уровне инвестора и налогоплательщика: для вновь осваиваемых месторождений, в том числе их создание «с нуля» в шельфовой зоне: анализ соотношения размеров капитальных вложений в геологоразведку и инфраструктуру добычи и чистой прибыли компании (после уплаты налога на прибыль) при условии полного освоения мощностей; положительная динамика прибыли нефтегазодобывающих компаний; рентабельность продукции; уровень налоговых баз и порядок их формирования; налоговая нагрузка на конкретные отдельные предприятия в сравнении с налоговой нагрузкой на отрасль; наличие безналоговых зон и специальных налоговых режимов.

*5. Трансформация механизма налогового администрирования нефтегазового сектора в сторону индивидуализации оценки продуктивности добычи углеводородов на конкретных месторождениях предполагает введение разработанного системного налогового мониторинга с применением обоснованных специализированных аналитических показателей, приведенных к*

количеству добытого (переработанного) углеводородного сырья.

В диссертационной работе для проведения системного налогового мониторинга предложено проводить расчет дополнительных аналитических показателей, приведенных к объему добытого (или переработанного) углеводородного сырья в расчете на 1 тонну (табл. 2).

Таблица 2–Дополнительные аналитические показатели на тонну добытого (переработанного) углеводородного сырья для проведения системного налогового мониторинга<sup>1</sup>

№	Наименование показателя	Методика расчета	Формула расчета	Характеристика составляющих расчета
1	Налоговая нагрузка на тонну (НН <sub>1</sub> )	Отношение общей суммы начисленных налогов к объему добычи (переработки) за отчетный период	$НН_1 = \Sigma Н / O_t$	ΣН <sub>t</sub> - сумма начисленных налогов за отчетный период (кроме налога на дивиденды, НДФЛ, НДС налогового агента, пени, штрафов и доначислений по контрольной работе) O <sub>t</sub> - объем добычи (переработки) в тоннах
2	Выручка на тонну (В <sub>1</sub> )	Соотношение выручки от реализации к объему добычи (переработки)	$В_1 = В / O_t$	В - выручка, отраженная по строке 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о финансовых результатах»
3	Затраты на тонну (З <sub>1</sub> )	Отношение затрат к объему добычи (переработки)	$З_1 = З / O_t$	З - затраты, отраженные по строке 760 «Итого по элементам затрат» столбца 3 формы № 5 «Приложения к бухгалтерскому балансу»
4	Рентабельность продаж на тонну (Р <sub>1</sub> )	Отношение прибыли от реализации к объему добычи (переработки)	$Р_1 = П / O_t$	П - прибыль от продаж, отраженная по строке 050 «Прибыль (убыток) от продаж» формы № 2 «Отчет о финансовых результатах»

Возможная интерпретация расчетных величин таких показателей позволяет с большей степенью объективности оценить степень соблюдения налогового законодательства и адекватность формирования налогооблагаемой базы по показателям выручки и прибыли организациями нефтегазового комплекса.

Так, отрицательная динамика выручки на тонну добытого (переработанного) углеводородного сырья может отражать несоответствие

<sup>1</sup> Составлена автором по результатам изучения специфики налогового администрирования организаций нефтегазового комплекса.

политики ценообразования, проводимой налогоплательщиком, рыночным условиям. Значение показателя «Затраты на тонну добытого (переработанного) углеводородного сырья» на уровне выше среднего по виду экономической деятельности может свидетельствовать об искусственном завышении затрат на единицу продукции; о реструктурировании себестоимости по отдельным статьям затрат (в том числе за счет применения «фиктивных» сделок). Показатель «Рентабельность продаж на тонну добытого (переработанного) углеводородного сырья» на уровне выше среднего по виду экономической деятельности может свидетельствовать: об искусственном занижении прибыли; о применении налогоплательщиком методов ухода от налогообложения, связанных с занижением выручки (завышением затрат).

Для целей расчета дополнительных аналитических показателей предлагается группировать организации нефтегазового комплекса с учетом специфики условий их хозяйственной деятельности, а именно: 1) для добывающих организаций - с учетом геологических и климатических условий добычи, степени истощенности месторождений, качества добываемого углеводородного сырья, регионального местоположения организации; 2) для транспортных организаций - с учетом вида транспортируемой продукции (нефти, газа, нефтепродуктов). В отношении каждой отобранной таким образом организации предлагается проводить предпроверочный анализ на основе всей имеющейся в налоговом органе информации, сформированной в электронном досье налогоплательщика, с целью определения причин выявленных отклонений по аналитическим показателям.

Дальнейшее повышение эффективности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора является одной из приоритетных задач, так как от ее решения зависит обеспечение финансовой безопасности государства. Кроме того, внедрение индивидуального подхода к оценке результатов экономической деятельности конкретного налогоплательщика позволит обеспечить организационные условия для апробации налога на дополнительный доход и отработку механизма

налогообложения финансового результата в рамках пилотных проектов, в том числе проверить их эффективность для стимулирования мер увеличения нефтеотдачи на выработанных месторождениях и добычи трудноизвлекаемых ресурсов (в том числе сверхвязкой нефти).

*б. В качестве приоритетной составляющей механизма государственной поддержки диффузии положительного опыта кластеризации в нефтегазовой сфере выступает более тонкая настройка налогового инструментария, стимулирующего кластерный подход к освоению новых месторождений, вовлечению в разработку низкорентабельных и высокорисковых запасов нефти, созданию новых и расширению производственных мощностей действующих перерабатывающих комплексов на основе инновационных технологий.*

Кластерный подход как форма и опыт государственно-частного партнерства оправдан в ракурсе повышения бюджетно-налоговой эффективности, в том числе, в отношении мелких и средних по объему запасов месторождений нефти глубокого залегания, расположенных в труднодоступной местности без наличия инфраструктуры. Это позволяет сделать вывод о возможности его распространения для технологического и инновационного развития действующих предприятий нефтегазодобычи, химии и нефтехимии в рамках реализации Стратегии развития химического и нефтехимического комплекса на период до 2030 года.

Необходимость разработки механизма и инструментов реализации кластерного подхода (организационных, экономических и налоговых) позволила обосновать в диссертации условия применения налоговых льгот для резидентов кластера в виде снижения ставок по налогу на имущество организаций, налогу на прибыль организаций, а также использование стимулирующих возможностей акцизов на нефтепродукты (дифференциация ставок и условий получения вычета по перерабатываемым нефтепродуктам).

Снижение региональной составляющей ставки налога на прибыль организаций для нефтяной отрасли до 13,5% позволит закрепить присутствие и



дополнительно привлечь в регионы крупнейших налогоплательщиков. Действие такой нормы может быть распространено как на отдельные организации, так и на консолидированные группы. Установление закона о возможности регионов снижать ставки налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций будет стимулировать крупный бизнес к принятию решений о размещении головных офисов в конкретном регионе, что подчеркнет его инвестиционную привлекательность и статус.

Основные положения диссертации представлены в следующих опубликованных работах:

***Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах,  
рекомендуемых ВАК Министерства образования и науки РФ***

1. *Овчар О.В.* Новое в судебно-правовой работе налоговых органов [Текст] / О.В. Овчар // Налоговая политика и практика. 2011. № 12. – С. 21-23. 0,4 п.л.

2. *Овчар О.В.* Пути повышения эффективности налогообложения нефтегазового сектора. [Текст] / О.В. Овчар// Экономика. Бизнес. Банки. 2016. №3 (16). - С. 191-202.0,7 п.л.

3. *Овчар О.В.* Оценка эффективности современных методов и инструментов налогового и таможенного регулирования нефтегазового сектора [Текст] / О.В. Овчар // Экономика и управление: проблемы и решения. 2016. № 12 т. 2 (60). - С. 124-133.1,25 п.л.

4. *Овчар О.В.* Пути совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора [Текст] / О.В. Овчар// Финансы и кредит. 2017. №12 (23). С. 780-790. 0,6 п.л.

5. *Овчар О.В.* Разработка мер налогового стимулирования развития нефтяных кластеров как институциональной основы преодоления зависимости экономики от экспорта сырой нефти. [Текст] / О.В. Овчар, Д.А. Артеменко// Налоги и налогообложение. 2017. № 3 (10). – С. 1-17. 1,3 п.л.

**Другие публикации**

6. *Овчар О. В.* Перспективы совершенствования законодательства о налогах и сборах [Текст] / Овчар О.В. // Экономическое правосудие на Дальнем Востоке. 2013. № 1. – С. 25-27. 0,4 п.л.

7. *Овчар О. В.* Документы в инспекцию – соблюдаем сроки и порядок [Текст] / О.В. Овчар, Е. К. Валуева // Актуальная бухгалтерия. 2013. № 12. С. 1-2. 0,4 п.л.
8. *Овчар О. В.* Все суды в теме. Информационные технологии помогли сформировать единую правоприменительную практику [Текст] / О.В. Овчар, И. А. Колодина // Налоговое обозрение. 2014. № 3 (932). С.3-8. 0,4 п.л.
9. *Овчар О.В.* Нефтегазовый сектор российской экономики: современные особенности налогообложения [Текст] / О.В. Овчар, Д.А. Артеменко / Перспективы и ограничения устойчивого социально-экономического развития России / Москва, Краснодар. 2016. 361 с. - С. 181-202. 1,3 п.л..
10. *Овчар О.В.* Развитие налогообложения нефтегазового сектора: перспективы и инструменты. [Текст] / О. В. Овчар, Д.А. Артеменко // Воспроизводство России в XXI веке: диалектика регулируемого развития. К 80-летию выхода в свет книги ДЖ. М. Кейнса «Общая теория занятости, процента и денег» сборник тезисов докладов. М., Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. 2016. - С. 682-686. 0,7 п.л.
11. *Овчар О.В.* Пути совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора. [Текст] / О.В. Овчар // Финансовые инструменты регулирования социально-экономического развития регионов. Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Краснодар. 2016. - С. 311-314. 0,4 п.л.
12. *Овчар О.В.* Оценка эффективности налогового и таможенного обложения в нефтяной сфере: показатели, критерии, алгоритм [Текст] / О.В. Овчар // Экономико-правовые аспекты реализации стратегии модернизации России: поиск модели эффективного социально-экономического развития. Сборник статей международной научно-практ. конференции. Москва. 2016. –С. 155-159. 0,3 п.л.