

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Р. К. Штейнберг

ОСОБЕННОСТИ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ВЫПЛАТ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ДОБЫЧИ НЕФТИ ПО СОГЛАШЕНИЮ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Аннотация: В статье рассматриваются вопросы оптимизации налоговых выплат при заключении различных видов соглашений о разделе продукции. Согласно действующему законодательству, при заключении данных видов соглашений льготы не предоставляются, то есть основные риски несет инвестор. При этом снижение финансового риска возможно только за счет уменьшения налоговых поступлений. С целью выбора направления оптимизации выплат, определяются особенности налогового режима осуществления деятельности по соглашению о разделе продукции, а также основные возможности снижения налоговых выплат. В частности, рассматриваются особенности выплат основных видов налогов - НДС, НДС и налога на прибыль.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, добыча нефти, налоговое планирование, соглашение о разделе продукции, налоговые льготы, налог на добычу полезных ископаемых, добыча полезных ископаемых, НДС, НДС, налог на прибыль.

Надежность функционирования и устойчивое развитие топливно-энергетического комплекса Российской Федерации в значительной степени зависит от состояния нефтедобывающей отрасли. На рис. 1 и рис. 2

представлена зависимость российского ВВП от среднегодовой цены на нефть, которая характеризует существенное влияние отрасли добычи нефти на развитие отечественной экономики и на повышение благосостояния российских граждан.

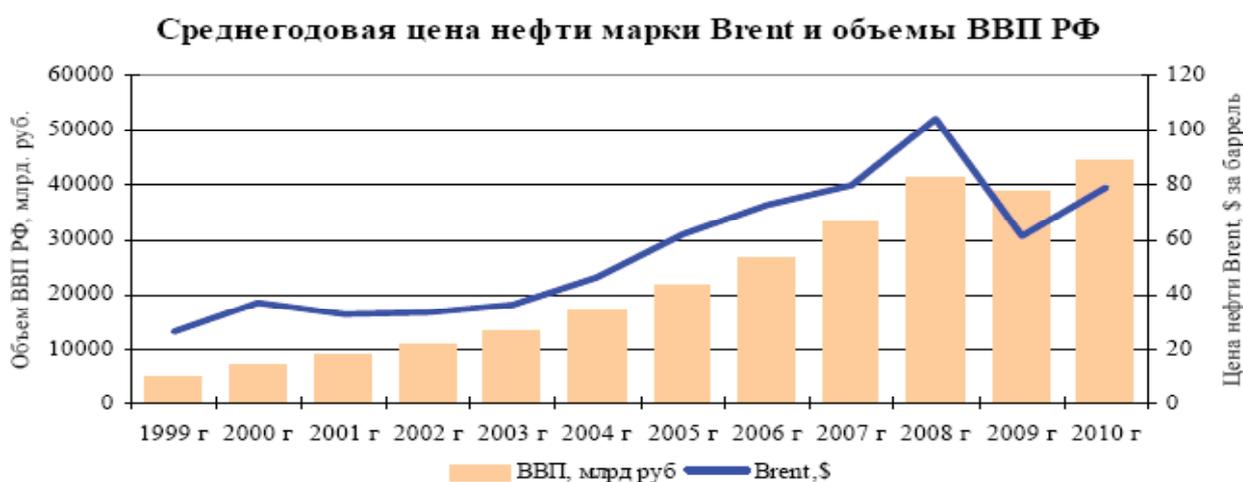


Рис. 1. Среднегодовая цена нефти марки Brent и объемы ВВП России (составлено по данным¹)

¹ Российский статистический ежегодник // Федеральная служба государственной статистики: [сайт]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/publishing/catalog/statisticCollections/doc_1135087342078 (дата обращения: 23.11.2011).

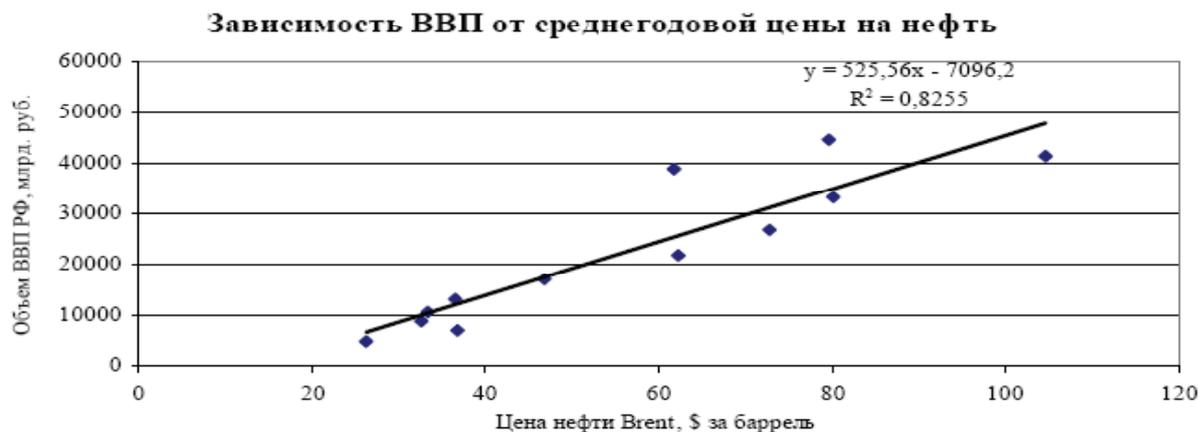


Рис. 2. Зависимость ВВП России от среднегодовой цены на нефть (составлено по данным²)

Динамика добычи нефти в Российской Федерации свидетельствует о существенном

увеличении производства и преодолении кризисных тенденций (рис. 3).



Рис. 3. Добыча нефти в России³

Формирование условий осуществления инвестиций в разведку новых месторождений и поддержание уровня добычи в существующих вертикально-интегрированных нефтяных компаниях является значимой задачей промышленной политики Российской Федерации. Учитывая значимость стабильного роста добычи нефти для уровня развития экономики страны в целом важной задачей развития данной отрасли является оптимизация взаимодействия между нефтедобывающими

компаниями и государством в контексте получения экономических выгод обеими сторонам:

- прибыли, необходимой для поддержания развития компаний и сектора добычи нефти в целом;
- налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, с целью обеспечения роста благосостояния населения и развития экономики страны в целом.³

Указанные моменты обуславливают актуальность проблематики данной статьи, цель которой заключается в выявлении особенностей оптимизации налоговых выплат при осуществлении

² Российский статистический ежегодник // Федеральная служба государственной статистики: [сайт]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/publishing/catalog/statisticCollections/doc_1135087342078 (дата обращения: 23.11.2011).

³ Там же.

добычи нефти по соглашению о разделе продукции в современных условиях.

2010 год для российской нефтедобывающей отрасли отмечен положительной динамикой производства и новым рекордом, чему способствовали эксплуатация восточно-сибирских месторождений (полгода не облагавшихся экспортными пошлинами), стабильный внутренний спрос и высокие цены мирового рынка (табл. 1).

Основной прирост добычи дали те регионы, в которых совсем недавно началась эксплуатация новых крупных месторождений: Красноярский край, Иркутская область, Республика Якутия (Саха), Тюменская область (без учета ХМАО и ЯНАО). Эти регионы в сумме добыли в 2010 году на 14.5 млн. т больше, чем в 2009, тогда как в целом по России прирост добычи составил 10.8 млн. т. Доля этих регионов в общероссийском объеме добычи

Таблица 1

Объем производства и экспорта нефти⁴

Показатели	2010 год		
	Факт	к соотв. периоду прошлого года	
		+/-	%
Добыча нефти с газовым конденсатом (всего)	505130,3	10856,1	102,2
Поставка нефтяного сырья на переработку в России	248828,2	12884,4	105,5
Экспорт российской нефти (всего)	247005,1	-1304	99,5
Первичная переработка нефтяного сырья на НПЗ России	248770	12951,8	105,5

Следует отметить, что факторами, оказавшими существенное влияние на увеличение производства нефтяного сырья, стали освоение новых месторождений Восточной Сибири и Дальнего Востока и окончание строительства нефтепроводной инфраструктуры и обеспечение круглогодичной эксплуатации объектов морской добычи в рамках проекта «Сахалин-2». Следует отметить, что основной тенденцией развития нефтяной промышленности является изменение глубины переработки нефтяного сырья, в частности, этот показатель изменился с 70,9% в 2007 году до 71,8% в 2009 году⁵.

составила по итогам года почти 5%. Годом ранее эта цифра составляла 2%.⁶

Структуру отрасли составляют девять крупных вертикально интегрированных нефтяных компаний – «Роснефть», «Лукойл», «Сургутнефтегаз», «ТНК-ВР» и «Газпром-нефть».

В то же время отрасль добычи нефти является весомым источником доходов бюджетов всех уровней (табл. 2).

Для развития проектов, связанных с большими капиталовложениями используются специальные формы договоров и налогообложения – соглашение о разделе продукции. В соответствии с договором,

⁴ Статистическая информация Министерства энергетики Российской Федерации: [сайт]. URL: <http://minenergo.gov.ru/activity/statistic/6602.html> (дата обращения: 22.11.2011).

⁵ Официальный сайт Министерства энергетики Российской Федерации: [сайт]. URL: <http://minenergo.gov.ru/activity/oilgas/> (дата обращения: 22.11.2011).

⁶ Аналитический бюллетень «Нефтегазодобывающая и нефтеперерабатывающая промышленность: тенденции и прогнозы. Итоги 2010 года – РИА Аналитика – Москва, 2011 – 78 с.

Доходы бюджета расширенного правительства от налогообложения добычи нефти и экспорта нефти и нефтепродуктов в 2005 – 2010 гг. (% ВВП)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Налоговые доходы и платежи	36,5%	36,1%	36,2%	36,2%	31,0%	31,7%
Доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти и нефтепродуктов	9,2%	10,0%	8,1%	9,7%	6,0%	8,3%
<i>из них:</i>						
НДПИ на нефть	3,7%	3,9%	3,2%	3,8%	2,1%	2,8%
Акцизы на нефтепродукты	0,6%	0,5%	0,4%	0,3%	0,3%	0,4%
Вывозные таможенные пошлины на нефть	4,0%	4,5%	3,5%	4,3%	2,7%	3,8%
Вывозные таможенные пошлины на нефтепродукты	0,9%	1,2%	1,0%	1,3%	0,9%	1,4%
Доходы от налогов и прочих платежей, не связанных с обложением нефти и нефтепродуктов	27,2%	26,2%	28,1%	26,5%	25,0%	23,4%

Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, а также на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск (п. 1 Ст. 2 225-ФЗ «О соглашении о разделе продукции» от 30.12.2005).

Следует отметить, что соглашения о разделе продукции не предусматривают льготы в отношении инвестора, однако предусматривают предоставление специального налогового режима, который является, согласно налоговому кодексу, интегрированной составной частью правовой системы РФ. Так, в качестве выявления возможностей оптимизации налоговых выплат необходимо рассматривать, в первую очередь, предоставление инвестору льгот в налоговой сфере и льгот при экспорте нефти в соответствии с п. 7 ст. 346.35 Налогового кодекса РФ.

26 августа 2011 года Постановлением Правительства Российской Федерации №716 ⁷

⁷ О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 27 декабря 2010 г. №1155: Постановление Правительства Российской Федерации от 26 августа 2011 года №716

вводятся новые (в основном повышенные) ставки вывозных таможенных пошлин на продукты нефтепереработки. Повышение ставок экспортных пошлин на продукты нефтепереработки и ожидаемое снижение ставок вывозных таможенных пошлин на сырую нефть являются первым этапом широко обсуждаемой налоговой реформы, как считают в органах власти – необходимой для развития российской нефтяной отрасли.

Как ожидается, в дальнейшем будут внесены поправки в закон Российской Федерации «О таможенном тарифе», но в настоящее время изменение ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть будет регулироваться указанным Постановлением без закрепления ее предельного уровня Законом.

Новый режим налогообложения (так называемый режим «60-66») предполагает:

- снижение предельной ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть с текущего уровня 65% до 60%;
- унификацию ставок вывозных таможенных пошлин на светлые и темные нефтепродукты с введением единой ставки в размере 66% от ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть.

Введение режима «60-66» объясняется необходимостью скорейшего повышения доходности

в отрасли добычи нефти за счет перераспределения в ее пользу доходов от первичной переработки нефти, уровень которых сейчас чрезмерно высок.

Существенным стимулом для развития добычи нефти наряду со снижением экспортных пошлин могло бы стать расширение практики инвестирования развития новых месторождений на условиях соглашения о разделе продукции.

Согласно действующему законодательству, налогоплательщиками признаются инвесторы, вкладывающие средства (имущество и/или имущественные права) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения о разделе продукции могут выбрать одну из двух схем (п. 1 ст. 346.36 Налогового Кодекса РФ):

1. Раздел только прибыльной продукции, которая не включает продукцию, переданную инвестору в целях возмещения произведенных им затрат, и продукцию по стоимости НДС. При этом способе раздела продукции указываются порядок определения общего объема произведенной продукции и ее стоимости.
2. Раздел всей произведенной продукции. При этом доля инвестора не должна превышать 68% (п. 2 ст. 8 ФЗ «О разделе продукции»). В этом случае, в соглашении указываются порядок расчета общего объема продукции и ее стоимости, пропорция распределения продукции, порядок передачи государству и получения инвестором своей доли произведенной продукции.

Рассмотрим особенности исчисления отдельных видов выплат, которые могут оптимизировать налоговую нагрузку нефтяных компаний, заключающих соглашения о разделе продукции.

При расчете налоговых отчислений по налогу на прибыль, согласно ст. 346.38 НК РФ, облагаемым доходом признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям соглашения. Особенностью учета налога на прибыль является то, что облагаемыми расходами инвестора признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы произведенные налогоплательщиком при выполнении соглашения о разделе продукции.

Возмещаемый вид расходов не учитывается в целях налогообложения и подлежит возврату налогоплательщику за счет компенсационной продукции. При этом рассматриваемые возмещаемые расходы оплачиваются инвестору в размере, не

превышающем установленного по соглашению предельного уровня компенсационной продукции (не более 75% общего количества произведенной продукции, 90% - при добыче на континентальном шельфе).

Обложению на общих основаниях (гл. 25 Налогового Кодекса РФ) подлежат:

- доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения;
- выручка от реализации продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения о разделе продукции;
- прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, определяется как выручка от продажи, уменьшенная на расходы, связанные с продажей и не учтенные в стоимости данной продукции, минус стоимость самой компенсационной продукции.

При исчислении НДС для инвестора, осуществляющего нефтедобычу по соглашениям о разделе продукции, в целях оптимизации налоговых выплат можно получить выплаты по следующим операциям⁸:

- передача на безвозмездной основе имущества для выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;
- передача объединением организаций, выступающим в соглашении в качестве инвестора, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;
- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Возможность оптимизации выплат на НДС заключается в следующем: необлагаемым операциям налог в общем случае не подлежит возмещению,

⁸ Мулявин М.К. Соглашение о разделе продукции: гражданско-правовые признаки и правовые основы заключения: диссертация... кандидата юридических наук: 12.00.03. Казань, 2007. 226 с.

однако учитывая положения п. 3 ст. 346.39 НК РФ, налог, относящийся к необлагаемым операциям, инвестор может предъявить к вычету, не распределяя его между облагаемыми и необлагаемыми операциями и не включая его в стоимость приобретенных для соглашения о разделе продукции товаров.

Выплаты НДС уплачиваются в случае, если при заключении соглашения о разделе прибыльной продукции. Налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении по правилам ст. 339 НК РФ, а налоговая ставка установлена в размере 340 руб. за тонну. При этом ставка применяется с поправочным коэффициентом Кц.

$$Кц = (Ц - 8) \times P / 252$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен на сырую нефть марки «Юралс» в долларах США за один баррель (согласно Распоряжению Правительства РФ от 19.08.2002 N 1118-р рассчитывается Минэкономразвития и публикуется в «Российской Газете»);

P – среднее за налоговый период значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ.

Основной проблемой оптимизации налоговых выплат является налогообложение продукции, денежный эквивалент которой нефтяная компания передает по соглашению государству.

В настоящее время возможность уплаты таможенных пошлин при вывозе доли прибыльной продукции государства ограничена сроками ее реализации, что связано с необходимостью наделения соответствующими полномочиями какого-либо органа власти на осуществление указанной деятельности. В соответствии с положениями действующих соглашений о разделе продукции, Российская Федерация получает доходы от реализации соглашений о реализации продукции в виде доли прибыльной продукции.

Условиями соглашений о разделе продукции операторы освобождены от уплаты налогов, пошлин, сборов и тарифов или других платежей при вывозе с таможенной территории Российской Федерации, полученных в рамках реализации проектов углеводородов и произведенной продукции. Однако в настоящее время в законодательстве Российской Федерации не содержится однозначных

положений в отношении освобождения от уплаты вывозных таможенных пошлин доли прибыльной продукции государства.

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 13 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. №225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» при выполнении соглашения применяется особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации и другими законодательными актами Российской Федерации о налогах и сборах.

При этом, в соответствии с изменениями в налоговом законодательстве 2003 года, продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с территории Российской Федерации. Согласно №225–ФЗ «О разделе продукции», продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения, принадлежит государству и инвестору. Следовательно, в соответствии с налоговым законодательством (п. 9 ст. 346.35 Налогового кодекса Российской Федерации), что при вывозе с территории Российской Федерации от уплаты таможенной пошлины освобождается продукция, принадлежащая не только государству, но и инвестору.

Кроме того, в соответствии с абзацем вторым статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, законодательство о налогах и сборах не применяется.

В тоже время, Федеральным законом от 29 июля 2004 г. №95–ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» таможенные пошлины исключены из перечня федеральных налогов и отнесены к неналоговым доходам федерального бюджета и, следовательно, вопросы освобождения от уплаты вывозных таможенных пошлин доли прибыльной продукции государства должны регулироваться таможенным законодательством.

Таким образом, норма установленная пунктом 9 статьи 346.35 Налогового кодекса Российской Федерации в части освобождения произведенной при реализации соглашений продукции от таможенных пошлин применяться не может. В тоже время Налоговый кодекс Российской Федерации

наиболее полно устанавливает систему экономических показателей при исполнении соглашений о разделе продукции.

Статьей 37 Закона Российской Федерации от 21 мая 1993 г. №5003–1 «О таможенном тарифе» устанавливается, что при осуществлении торговой политики Российской Федерации в пределах ее таможенной территории допускается предоставление тарифных льгот в виде освобождения от уплаты таможенной пошлины товаров, вывозимых с территории Российской Федерации в случаях, предусмотренных соглашениями о разделе продукции.

В то же время, действующими соглашениями о разделе продукции, отдельных положений о вывозе операторами государственной доли про-

дукции без уплаты таможенной пошлины при денежной форме получения доходов государством не предусмотрено.

Таким образом, действующее таможенное и налоговое законодательство ограничивают возможности оптимизации налоговых выплат при заключении соглашений о разделе продукции. Сложившаяся в настоящее время практика позволяет существенным образом снижать выплаты по таким видам налогов как НДС, НДСП и налог на прибыль. Кроме того, заключение соглашения о разделе продукции означает для нефтяной компании осуществление деятельности в рамках специального налогового режима, позволяющего, в том числе, своевременно получать налоговые вычеты.

Библиография:

1. Алланина Л.М. Особенности правового регулирования рентных отношений в недропользовании текст. // Юрист, 2006..№4.
2. Богданчиков С.М. Соглашения о разделе продукции. Теория, практика, перспективы. / С.М. Богданчиков, А.И. Перчик. М.: Нефть и газ, 1999. 496 с.
3. Борисов А. Н. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции: комментарий к главе 26.4 части второй Налогового кодекса Российской Федерации / А.Н. Борисов. М.: Юстицинформ, 2005. 201 с.
4. Василенко А.М. Соглашения о разделе продукции в России: монография. М.: Классика, 2002. 358 с.
5. Грандберг С.А. Совершенствование экономической политики в нефтегазовом комплексе на основе применения СРП. М.: МАКС Пресс, 2001. 21 с.
6. Джонсон Д. Международный нефтяной бизнес: налоговые системы и соглашения о разделе продукции. М.: ЗАО Олимп-Бизнес, 2003. 352 с.
7. Марабаев Ж. Совершенствование финансовых отношений участников СРП: Монография. М., 2001. 146 с.
8. Мулявин М.К. Соглашение о разделе продукции: гражданско-правовые признаки и правовые основы заключения: диссертация... кандидата юридических наук: 12.00.03. Казань, 2007. 226 с.
9. Петраков Н.Я. Проблемы налогообложения нефтяной отрасли в России. М.: Институт проблем рынка РАН, 2006.
10. Платонова Н. Л. Научно-практический комментарий к федеральному закону «О соглашениях о разделе продукции»: методический материал / Н.Л. Платонова. М.: ТОРУС ПРЕСС, 2009. 302 с.
11. Резникова В.В. Соглашение о разделе продукции: гражданско-правовые аспекты недропользования: автореферат дис.... кандидата юридических наук: 12.00.03. Москва, 2006. 25 с.
12. Салина А.И. О некоторых проблемах исполнения Соглашений о разделе продукции // Консультант, 1999. №8. С. 45-51.

References (transliteration):

1. Allanina J.I.M. Osobennosti pravovogo regulirovanija rentnyh otnoshenij v nedropol'zovanii tekst. // Jurist, 2006..№4.
2. Bogdanchikov S.M. Soglashenija o razdele proizvodcii. Teorija, praktika, perspektivy. / S.M. Bogdanchikov, A.I. Perchik. M.: Neft' i gaz, 1999. 496 s.
3. Borisov A. N. Sistema nalogooblozhenija pri vypolnenii soglashenij o razdele proizvodcii: kommentarij k glave 26.4 chasti vtoroj Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii / A.N. Borisov. M.: Justicinform, 2005. 201 s.
4. Vasilenko A.M. Soglashenija o razdele proizvodcii v Rossii: monografija. M.: Klassika, 2002. 358 s.
5. Grandberg S.A. Sovershenstvovanie jekonomicheskoj politiki v neftegazovom komplekse na osnove primeneniya SRP. M.: MAKS Press, 2001. 21 s.
6. Dzhonson D. Mezhdunarodnyj nefjtanoj biznes: nalogovyje sistemy i soglashenija o razdele proizvodcii. M.: ZAO Olimp-Biznes, 2003. 352 s.
7. Marabaev Zh. Sovershenstvovanie finansovyh otnoshenij uchastnikov SRP: Monografija. M., 2001. 146 s.
8. Muljavin M.K. Soglashenie o razdele proizvodcii: grazhdansko-pravovyje priznaki i pravovyje osnovy zakljuchenija: dissertacija... kandidata juridicheskikh nauk: 12.00.03. Kazan', 2007. 226 s.
9. Petrakov N.Ja. Problemy nalogooblozhenija nefjtanoj otrasli v Rossii. M.: Institut problem rynka RAN, 2006.
10. Platonova N. L. Nauchno-prakticheskij kommentarij k federal'nomu zakonu «O soglashenijah o razdele proizvodcii»: metodicheskij material / N.L. Platonova. M.: TORUS PRESS, 2009. 302 s.
11. Reznikova V.V. Soglashenie o razdele proizvodcii: grazhdansko-pravovyje aspekty nedropol'zovanija: avtoreferat dis.... kandidata juridicheskikh nauk: 12.00.03. Moskva, 2006. 25 s.
12. Salina A.I. O nekotoryh problemah ispolnenija Soglashenij o razdele proizvodcii // Konsul'tant, 1999. №8. S. 45-51.