

Налогообложение нефтегазовых компаний при разработке континентального шельфа

А.А. Смирнов, старший менеджер отдела налогообложения компании Ernst & Young (CIS) BV;
М.В. Муховиков, специалист отдела налогообложения компании Ernst & Young (CIS) BV

Международно-правовое регулирование экономической деятельности на континентальном шельфе осуществляется на основании следующих источников:

- Конвенции Организации Объединенных Наций по морскому праву 1982 г.;
- Конвенции об открытом море 1958 г.;
- Конвенции о континентальном шельфе 1958 г.;
- Хартии экономических прав и обязанностей государств 1974 г.

В международном праве континентальный шельф признается «территорией со смешанным режимом», в пределах которой действуют как международные нормы, так и нормы национального законодательства прибрежного государства¹. В связи с этим деятельность субъектов экономических отношений на континентальном шельфе Российской Федерации, помимо норм международного права, также регулируется нормами российского национального законодательства.

Наиболее существенными актами национального законодательства РФ, имеющими отношение к налоговой сфере, помимо Конституции РФ, являются:

- Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ);
- Федеральный закон «О континентальном шельфе Российской Федерации»²;
- Закон Российской Федерации «О недрах»³;
- Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции»⁴.

¹ См.: Международное право: Учебник / Отв. ред. Ю.М. Колосов, Э.С. Кривчикова. М.: Международные отношения, 2005. С. 134.

² Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации» (ред. от 9 мая 2005 г.), принят Госдумой 25 октября 1995 г.

³ Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» (ред. от 22 августа 2004 г.)

⁴ Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (ред. от 29 декабря 2004 г.), принят Госдумой 6 декабря 1995 г.

В статье приводятся источники правового регулирования деятельности хозяйствующих субъектов на континентальном шельфе (международно-правовые акты и национальное законодательство РФ). Авторы дают общую сравнительную характеристику норвежской и американской моделей налогообложения нефтегазовых компаний, осуществляющих деятельность на континентальном шельфе. Кроме того, детально представлена российская модель и указаны налоги и сборы, взимаемые РФ в этой области, а также основные существенные трудности, возникающие в процессе их исчисления. В заключение авторы делают общий вывод о важности снижения общей налоговой нагрузки на компании, занимающиеся разработкой российского континентально-го шельфа.

В соответствии с абз. 1 ст. 1 ФЗ «О континентальном шельфе», *континентальный шельф Российской Федерации включает в себя морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря Российской Федерации на всем протяжении естественного продолжения ее сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка.*

Министерство природных ресурсов Российской Федерации (МПР России) уже давно комментирует развитие нефтедобычи в «экстремальных» районах России. Для реализации этой цели специально была создана Межведомственная комиссия по шельфу и разработана стратегия освоения континентального шельфа⁵.

Проект Государственной стратегии изучения и освоения нефтегазового потенциала континентального шельфа Российской Федерации до 2020 г. был внесен в Правительство РФ в декабре 2004 г. 12 мая 2005 г. подготовленная МПР России стратегия была в целом одобрена на заседании Правительства России и по итогам заседания заинтересованным органам исполнительной власти было дано поручение по доработке документов, а 6 марта 2006 г. согласованный вариант был снова отправлен в Правительство. В нем говорится, что добыча нефти на континентальном шельфе России к 2010 г. должна составить 10 млн т в год, к 2020 г. — 95 млн т, добыча газа — 30 млрд куб. м. к 2010 г., 320 млрд куб. м. к 2020 г. Ожидаемый суммарный доход бюджета России от реализации Стратегии составит 105–35 млрд долларов США. В документе также отмечается, что «при условии активизации работ по геологическому изучению ресурсов недр шельфа в сжатые сроки к 2020 г. добыча углеводородного сырья на континентальном шельфе может составить до 20 % в общем балансе углеводородного сырья, добываемого в Российской Федерации».

Согласно комплексному плану действий по реализации Стратегии, являющемуся отдельным документом, прилагаемым к Стратегии, изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации о нулевой либо льготной ставке налога на добычу по-

лезных ископаемых (НДПИ) при разработке шельфовых месторождений планируется внести в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации уже в этом году⁶.

В Докладе Министра природных ресурсов РФ Ю.П. Трутнева на заседании Правительства РФ 13 мая 2005 г. было отмечено, что ресурсы российского шельфа распределены более чем в 20 крупнейших морских и континентально-морских нефтегазоносных провинциях и бассейнах, где выявлено более 1100 перспективных ловушек, открыто 35 месторождений нефти и газа, расположенных в акваториях Балтийского, Баренцева, Печорского, Охотского, Японского, Каспийского и Азовского морей.

Запасы разведанных месторождений (в частности, в Западной Сибири, в Поволжье и на Урале) истощаются, и степень разработанности запасов в этих регионах, по мнению руководителя Федерального агентства России по недропользованию А.А. Ледовских, составляет от 45 до 70 %. При этом континентальный шельф на сегодняшний день разработан незначительно, а это, по данным МПР России, около 13 млрд т нефти и 20 трлн куб. м газа, которые могут быть разведаны уже к 2020 г., всего же в российских акваториях сосредоточено около 25 % всех мировых запасов углеводородов (136 млрд т условного топлива)⁷.

В последнее время, говоря об отношениях, возникающих в связи с разработкой континентального шельфа в условиях близких к российским, принято особо выделять две системы налогообложения, применяемые на континентальном шельфе, — так называемые норвежскую, в центре которой — государственные интересы, и более либеральную американскую (штат Аляска).

В декабре 2005 г. на парламентских слушаниях в Государственной Думе обсуждался иностранный опыт разработки континентального шельфа и особое внимание уделялось перспективам развития законодательства в области налогообложения таких проектов. Скорее всего, российская модель станет уникальной и вберет в себя черты обеих моделей.

⁵ Заявление главы МПР России Ю.П. Трутнева 25 января 2006 г.

⁶ Корнышева А. Российскому шельфу написали стратегию развития // Коммерсант. 2006. 6 марта.

⁷ Самые значительные запасы углеводородов содержатся в Баренцевом, Беринговом и Карском морях. При площади континентального шельфа России в 6,2 млн кв. км, примерно на 60–65 % его территории могут располагаться энергоносители. См.: http://www.finiz.ru/cfin/tmpl-art/id_art-921586.

Норвежская модель налогообложения

Отличительной чертой норвежской модели являются жесткие правила регулирования для иностранных организаций и поощрение внутренних интересов государства. Ее стержнем и необходимым условием успешного функционирования является баланс интересов между международными и национальными нефтяными компаниями.

Природопользование в Норвегии с 1965 г. строится на закреплении права собственности на полезные ископаемые континентального шельфа за государством, декларировании и претворении в жизнь принципа их использования на благо всего общества, получающего от национальных ресурсов максимальную прибыль⁸.

В норвежской модели лицензии на разработку континентального шельфа выдаются международным компаниям на открытых торгах, а налоги начинают взиматься с инвестора только с момента получения прибыли. Однако, предоставляя компаниям право на добытые энергоносители, государство стимулирует их к увеличению добычи и устанавливает высокие налоги.

При добыче нефти и газа налог составляет 78 % чистого дохода нефтегазовой деятельности.

При стандартной корпоративной налоговой базе (обычный налог — 28 %) из доходов от производственной деятельности компания вычитает производственные расходы; амортизацию капитала — инвестиции за 6 лет с начала инвестирования; расходы на геологоразведку, НИОКР, расходы в связи с прекращением эксплуатации; налог на углекислый газ, налог на участок, плату за право разработки недр (роялти).

При специальной налоговой базе (специальный налог — 50 %) производится вычет в размере 7,5 % инвестиций за четыре года⁹.

Американская модель налогообложения

В американской модели налоги не столь высоки и требования, предъявляемые к компаниям, являются менее жесткими. Так, первичные разрешения (лицензии) на разработку выдаются на 10 лет и не содержат требований к компаниям по выполнению конкретных видов работ. Более того, не подлежат налогообложению роялти первые 45 млн баррелей нефтяного эквивалента, добытые на каждом блоке. При участии в тендере, на который выставляются участки площадью примерно 23 кв. км, оплачивается лишь «бонус подписания» соглашения.

Поскольку добыча нефти и газа на шельфе связана со значительными трудностями его геологической разведки и разработки, исследования, направленные на открытие крупных месторождений, поощряются государством. Преференции, устанавливаемые государством, — предоставление налоговых льгот и уменьшение роялти, а также возможность увеличения территории лицензионного участка до размеров, превышающих установленные лимиты.

Помимо федерального налога на прибыль по ставке 34 %, компании уплачивают 12,5-процентный роялти. Законы штата Аляска на шельф на расстоянии более 3 миль от берега не распространяются, так как он считается федеральной собственностью.

Российская модель налогообложения

Российская модель налогообложения на сегодняшний день является не менее сложной. Освоение шельфовых месторождений может производиться

⁸ Более 20 лет назад в Норвегии была создана «система прямого участия государства», включающая в себя доли 92 из 353 разрешений на добычу в трубопроводах и на предприятиях, работающих на суше. Как отмечают чиновники Министерства нефти и энергетики Норвегии, это позволяет планировать долгосрочное управление и максимизировать прибыль. При этом Petoro, специальная компания со 100-процентным участием государства, осуществляет ряд функций, направленных на соблюдение баланса частных и общественных интересов, в том числе и за наблюдением сбыта Statoil доли, принадлежащей государству. См. подробнее: В поисках шельфовой модели // «Нефтегазовая вертикаль», № 1, 2006.

⁹ Там же.

на базе общей системы налогообложения или же на основе соглашения о разделе продукции. Как справедливо отмечает министр природных ресурсов Ю.П. Трутнев, «из-за высокой капиталоемкости освоения шельфовых месторождений и длительных сроков окупаемости проектов разработка арктических месторождений на основе действующей системы налогообложения, как правило, малопривлекательна». Следовательно, базовой формой является соглашение о разделе продукции (СРП).

В настоящее время процедура подготовки и реализации СРП сложная и многоэтапная. Так, до начала реализации СРП необходимо пройти в целом 28 этапов подготовки и согласований, что может занимать от полугода до нескольких лет. Отметим, что, например, в американской модели сроки получения необходимой разрешительной документации по действующему законодательству не должны превышать трех месяцев с момента получения участка до начала работ.

Налоги и сборы при реализации СРП уплачиваются в зависимости от выбранного способа раздела продукции. При выборе способа, предусматривающего раздел между государством и инвестором прибыльной продукции и передачу инвестору компенсационной продукции, уплате подлежат следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- плата за пользование водными объектами;
- государственная пошлина;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

При выполнении соглашений, предусматривающих раздел всей произведенной продукции без выделения доли компенсационной продукции, инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- единый социальный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Особенности начисления и уплаты налога на прибыль

Особенности начисления и уплаты налога на прибыль устанавливаются в зависимости от способа раздела продукции.

При прямом разделе продукции уплата налога на прибыль заменяется частью продукции, которая передается государству.

При косвенном разделе продукции доходом от выполнения соглашения признается стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии с НК РФ. В случае, когда инвестором по СРП является иностранная организация, участие в СРП на условиях прямого раздела может привести к двойному налогообложению. Доход, полученный при реализации СРП, определенный с учетом освобождения от налога на прибыль организаций, должен будет впоследствии подлежать налогообложению в стране инкорпорации инвестора.

Инвесторы должны представлять отдельные налоговые декларации в налоговые органы по месту нахождения участка недр по налогам, которые подлежат уплате при СРП соответствующего вида.

В налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика налоговые декларации представляются только в случае нахождения участка на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне.

Основные налоги

Говоря об общей системе налогообложения, отметим, что к основным налогам, действующим на территории России, относятся следующие:

- налог на прибыль организаций (24 %, если законодательством субъекта Российской Федерации не предусмотрены пониженные ставки в части, уплачиваемой в бюджет субъекта);
- налог на добавленную стоимость (18 %);
- налог на имущество предприятий (до 2,2 %);
- единый социальный налог (регрессивная ставка налога от 26 до 2 %) и др.

Дополнительные налоги в сфере недропользования

В дополнение к общеустановленным налогам пользователи недр в России обязаны уплачивать следующие налоги и сборы:

- налог на добычу полезных ископаемых по ставкам в зависимости от вида добываемого полезного ископаемого (16,5 % — на нефть, 17,5 % — на газовый конденсат, 147 руб. за 1 тыс. куб. м — на природный газ; до 31 декабря 2006 г. для нефти действуют переходные положения (2171,9284 руб. в марте 2006 г.¹⁰);
- платежи при использовании недр: разовые (при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии) и регулярные, плата за геологическую информацию о недрах, сбор за участие в конкурсе (аукционе) и сбор за выдачу лицензий.

Трудности исчисления налогов в сфере недропользования

Остановимся на тех вопросах, которые могут вызвать трудности и зачастую ведут к нежелательным судебным разбирательствам, а именно исчисление и уплата налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость.

Налог на имущество (ННИ). Порядок исчисления российской организацией ННИ за имущество, которое находится на континентальном шельфе, в НК РФ отдельно не регламентируется. Однако из системного толкования норм Главы 30 НК РФ следует, что особенности исчисления и уплаты ННИ по местонахождению обособленных подразделений организации, а также в отношении объектов недвижимого имущества, находящихся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения (ст. 384 и 385 НК РФ), не распространяются на такое имущество.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по ННИ и самому налогу должны представляться в налоговый орган по местонахождению российской организации и уплачиваться в соответствующий бюджет по месту ее регистрации. Именно та-

кого подхода придерживаются налоговые органы в официальных разъяснениях¹¹.

При этом, определяя налоговую базу по ННИ, необходимо учитывать особый порядок исчисления данного налога по отдельным видам недвижимого имущества. Организация может столкнуться со сложностями при его регистрации, поскольку оно располагается за пределами самих регистрационных округов, и, принимая во внимание, что такие основные средства учитываются на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предположить, что такое имущество не включается в налоговую базу. Однако необходимость исчисления и уплаты налога не зависит от наличия и возможности (невозможности) государственной регистрации имущества на континентальном шельфе по следующим причинам.

Требование о необходимости государственной регистрации объектов недвижимости учитывается в разделе IV Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹², определяющих порядок начисления амортизации основных средств. В соответствии с пунктом 52 Методических указаний: по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и которые фактически эксплуатируются, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию.

Таким образом, объекты недвижимости, в том числе объекты, по которым документы не переданы на государственную регистрацию, хотя и не зарегистрированы на континентальном шельфе, но отвечающие требованиям пункта 2 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств¹³, и фактически эксплуатируемые, призна-

¹⁰ Письмо Федеральной налоговой службы от 18 апреля 2006 г. № ММ-6-21/411@ «Об исчислении налоговой ставки налога на добычу полезных ископаемых за март 2006 года».

¹¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 31 января 2005 г. № 03-06-01-04/68.

¹² Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н.

¹³ Необходимо одновременное выполнение следующих условий: а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

ются объектами обложения по НИИ в соответствии со ст. 374 НК РФ.

Управление ФНС России по г. Москве в одном из писем подтвердило, что при определении среднегодовой стоимости имущества по таким объектам учитывается сумма амортизации, начисленная по правилам бухгалтерского учета¹⁴.

Налог на добавленную стоимость (НДС).

В силу специфики правового статуса континентального шельфа возникают спорные моменты и с уплатой НДС, при этом в основном появляются вопросы, связанные с местом оказания (реализации) услуг. Проанализируем действующее законодательство в этой сфере.

Статьей 146 НК РФ предусматривается, что операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость. По общему правилу местом реализации работ (услуг)

является место деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), а исключения из него установлены в подпунктах 1–4 п. 1 ст. 148 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории России.

Статьей 130 ГК РФ предусмотрено, что к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. Таким образом, для налогообложения НДС с учетом данной

нормы необходимо определить, относится ли имущество к недвижимому.

В законодательстве о налогах и сборах отсутствует определение понятия «территория Российской Федерации». Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Пунктом 1 ст. 67 Конституции РФ определено, что территория России включает в себя территорию ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними.

Пределы территории России определены статьей 1 Закона РФ «О Государственной границе Российской Федерации»¹⁵, из которой следует, что территорией России является суша, воды, недра и воздушное пространство в пределах государственной границы Российской Федерации.

Статьей 1 ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации» установлено, что континентальный шельф Российской Федерации включает в себя морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря Российской Федерации на всем протяжении естественного продолжения ее сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка, а прохождение государственной границы на море, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации, устанавливается по внешней границе территориального моря Российской Федерации¹⁶.

Следовательно, континентальный шельф не признается территорией Российской Федерации, а, значит, местом реализации работ, связанных с недвижимым имуществом на континентальном шельфе, территория Российской Федерации не признается и соответственно операции по реализации таких работ объектом налогообложения НДС не являются.

В силу специфики правового статуса континентального шельфа возникают спорные моменты и с уплатой НДС...

¹⁴ Письмо Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 23 ноября 2004 г. № 23-10/1/75403.

¹⁵ Закон Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. № 4730-1 «О государственной границе Российской Федерации» (ред. от 7 марта 2005 г.).

¹⁶ Пункт 2 ст. 5 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации».

При этом необходимо иметь в виду, что не облагаются НДС лишь те работы (услуги), которые непосредственно связаны с недвижимым имуществом, например, являются неотъемлемыми технологическими этапами строительства, эксплуатации, ремонта или ликвидации поисковой скважины¹⁷.

При этом в одном из официальных разъяснений можно проследить и иную логику. Так, Министерство финансов Российской Федерации пояснило, что место реализации услуг, оказываемых российской организацией вне территориальных вод, определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей такие услуги¹⁸, и указало, что им признается территория Российской Федерации в случае присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации.

В этом письме, которого могут придерживаться и налоговые инспекции, разъясняется, что местом реализации услуг, оказываемых российской организацией за пределами территориальных вод Российской Федерации, является ее территория и соответственно такие услуги признаются объектом налогообложения по НДС независимо от того, что фактически услуги оказываются через эксплуатацию морского судна, находящегося вне территориальных вод России. Следуя данной логике, можно предположить, что при оказании таких же услуг (в рассматриваемом случае ими выступали услуги по тушению пожаров и спасению людей) иностранной организацией вопрос о налогообложении НДС будет решаться в зависимости от места ее регистрации.

Заключительные выводы

Налоговое законодательство, регулирующее разработку месторождений на континентальном шельфе, безусловно, несовершенно; однако уже в ближайшем будущем ожидаются важные перемены. По имеющимся оценкам, на сегодняшний день

изучено только 2% всех запасов континентального шельфа России, и чиновники осознают, что недостаточное проведение геолого-разведочных работ и относительно высокая стоимость добычи углеводородов на континентальном шельфе должны компенсироваться созданием благоприятного правового и налогового режима добычи на континентальном шельфе.

Представители власти и бизнеса высказывают ряд предложений по реформированию законодательства в этой сфере; из числа наиболее значимых можно выделить следующие:

- снижение вывозных таможенных пошлин на нефть;
- освобождение от импортных пошлин при поставках уникального оборудования;
- переход на расчет НДС от фактических цен реализации нефти;
- дифференциация ставок НДС;
- совершенствование системы взимания регулярных платежей за пользование недрами при проведении геолого-разведочных работ на континентальном шельфе;
- снижение налоговой нагрузки на компании, начинающие осваивать новые месторождения на континентальном шельфе;
- использование налоговых каникул и кредитов для операторов шельфовых проектов;
- инвестиционные вычеты (апфиты);
- сокращение срока амортизации основных средств;
- стимулирование геологоразведки посредством снижения или отмены уплаты НДС на определенный срок.

Снижение общей налоговой нагрузки на компании, занимающиеся разработкой российского континентального шельфа, в любом случае увеличит приток иностранных инвестиций в Россию и положительно отразится на эффективном партнерстве государства и общества. □

¹⁷ См.: Письмо Федеральной налоговой службы от 15 июня 2005 г. № 03-4-03/1019/28.

¹⁸ См.: Эксклюзивная авторская консультация консультанта отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов Российской Федерации О.И. Шапошниковой // Система КонсультантПлюс. 2005. 27 октября.