Обзор налогового режима в нефтегазодобыче

В. Бородин, партнер отдела услуг в области налогообложения компании «Эрнст энд Янг»
А. Смирнов, старший менеджер отдела услуг в области налогообложения компании «Эрнст энд Янг»

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Нефть и газ, а также нефтепродукты, реализуемые на российском рынке, облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 18%. Перечислению в бюджет подлежит разница между суммами налога, предъявленного покупателю продукции, и налога, уплаченного поставщикам за товары (работы, услуги), использованные на производственные нужды. Авансы, полученные в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), также являются объектами налогообложения и подлежат включению в налогооблагаемую базу. По итогам налогового периода соответствующей реализации суммы ранее уплаченных авансов подлежат вычету из общей суммы налога в соответствии с НК РФ.

Экспорт

Операции по экспорту нефти, стабильного газового конденсата, и природного газа, за исключением поставок в страны СНГ, включая транспортировку и отгрузку, подлежат обложению НДС по ставке 0%. НДС, уплаченный поставщикам товаров, использованных для экспорта, подлежит возмещению.

В отношении нефтегазовых поставок в страны СНГ действует принцип «страны происхождения», то есть налогообложение происходит в стандартном режиме по ставке 18%.

НДС, уплаченный поставщикам за товарно-материальные ценности (работы, услуги), участвующие в производстве и реализации экспортных товаров, может быть предъявлен к вычету либо возмещен в соответствии с НК РФ. Необходимо учитывать, что возмещение налога возможно при условии ведения компанией раздельного учета затрат по экспортным операциям и операциям, осуществляемым на внутреннем рынке. Действующее законодательство не дает точного определения раздельного учета, поэтому налогоплательщики имеют право устанавливать в учетной политике свои правила раздельного учета затрат.

Импорт

Импортируемые нефтепродукты подлежат обложению налогом по ставке 18%. Вместе с тем при ввозе на территорию РФ нефти, стабильного газового конденсата и природного газа с территории стран СНГ НДС не взимается.

Уплата НДС за иностранных юридических лиц

Российское законодательство по НДС предусматривает, что в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах, НДС уплачивается налоговыми агентами за счет средств, перечисляемых иностранным организациям. Налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога. При этом налоговая база определяется как сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога. В дальнейшем суммы налога, фактически уплаченные организацией в качестве налогового агента в бюджет, подлежат налоговому вычету (возмещению).

Международные соглашения по косвенным налогам

Россия ратифицировала ряд соглашений и протоколов со странами СНГ, касающихся взимания косвенных налогов. Соглашения с Кир-

Окончание. Начало см.: Нефть, Газ и Право. 2004. № 3

гизией, Азербайджаном, Казахстаном, Арменией устанавливают уменьшение или освобождение от уплаты косвенных налогов.

Кроме того, с 1 июля 2001 г. Россия применяет исчисление налога на добавленную стоимость по принципу «страны назначения» в отношении всех товаров, экспортируемых с территории РФ, кроме нефти, стабильного газового конденсата и природного газа, которые экспортируются в страны СНГ.

Изменения в законодательстве в связи с введением НДС-счетов

В конце 2003 г. Правительством РФ было принято решение о внесении изменений в законодательство об НДС. Наиболее существенные изменения касаются введения НДС-счетов в банках. Согласно законопроекту организации и индивидуальные предприниматели должны будут открыть по крайней мере один НДС-счет, который будет использоваться исключительно для расчетов по НДС. Зачет и возврат сумм «входящего» НДС ставится в прямую зависимость от фактов расчетов через НДС-счет. Предположительно, законопроект предотвратит незаконное возмещение НДС.

Данный законопроект вызывает беспокойство многих компаний, поскольку введение таких счетов означает отвлечение оборотных средств и ряд других негативных последствий. В данный момент ведутся дискуссии бизнес-сообщества с Правительством по поводу методов введения и функционирования счетов. Почти нет сомнений, что такие счета будут введены в середине 2004 г., но нет определенности, каким образом будет функционировать данная система.

Таможенные пошлины

При экспорте нефти, природного газа, газового конденсата и нефтепродуктов взимаются таможенные пошлины. Размер пошлин на сырую нефть устанавливается Правительством РФ с учетом мировых цен на нефть.

Экспортно-импортные операции также являются объектом обложения сборами за таможенное оформление, исчисляемыми в процентах от таможенной стоимости экспортируемых или импортируемых товаров, сырья.

Прочие корпоративные налоги

На территории России в 2004 г. также действуют следующие корпоративные налоги:

- о единый социальный налог;
- о налог на имущество предприятий;
- о налог на рекламу;
- о транспортный налог;
- о единый налог на вмененный доход (в качестве специального налогового режима);
- о другие налоги и сборы в соответствии с НК РФ.

Специальные режимы налогообложения нефтегазовой отрасли

Соглашения о разделе продукции (СРП)

Законодательные основы СРП в России

Основы налогового режима СРП законодательно закреплены в законе о СРП[1] и в НК РФ (глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции»). Закон о СРП регулирует отношения, возникающие в процессе заключения, исполнения и прекращения соглашений о разделе продукции, а также определяет правовые условия таких соглашений. Глава 26.4, в свою очередь, устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с законом о СРП и отвечают следующим условиям:

- соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, и признания аукциона несостоявшимся;
- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;
- соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения (показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения).

Стороны СРП

В соответствии с законом о СРП сторонами соглашения являются государство, с одной стороны, и один или более инвесторов, с другой. От имени государства в СРП принимают участие Правительство РФ и орган исполнительной власти субъекта РФ, на территории которого расположен участок недр, предоставляемый в пользование.

[1] Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225–ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Инвесторами в соответствии с действующим российским законодательством могут быть юридические лица и создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиски, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения.

Заключение СРП

Согласно закону о СРП в России разрешается предоставление на условиях раздела продукции не более 30% разведанных и учтенных государственным балансом запасов полезных ископаемых. Перечень участков недр для разработки на условиях СРП утверждается федеральным законом.

СРП заключается по итогам конкурса или аукциона с победителем, которым является участник, предложивший наиболее высокую цену за право заключения соглашения. Соглашение заключается не позднее чем через один год со дня создания комиссии, в полномочия которой входят разработка условий недропользования, подготовка проекта соглашения и ведение переговоров с инвестором по каждому объекту недропользования. В свою очередь, комиссия создается не позднее чем через шесть месяцев со дня объявления результатов аукциона.

Подписание соглашений со стороны государства осуществляется Правительством РФ и органом исполнительной власти субъекта Федерации по завершении проектов и согласования всех необходимых условий соглашения, не являющихся обязательными условиями аукциона.

Специфика выполнения работ

С целью поддержания интересов российских компаний, выступающих в качестве поставщиков товаров, работ и услуг для целей СРП, существует ряд законодательных требований к инвесторам по привлечению российских юридических лиц для выполнения СРП. В частности, соглашением должны быть предусмотрены следующие положения:

- преимущественные права российских юридических лиц на участие в работах по соглашению в качестве подрядчиков, поставщиков, перевозчиков или в ином качестве на основании договоров с инвесторами;
- количество работников — граждан РФ должно составлять не менее 80% числа всех привлеченных работников, за исключением начальных этапов работ или в случае отсутствия рабочих и специалистов — граждан РФ;
- приобретение необходимых для геологического изучения, добычи, транспортировки и переработки полезных ископаемых технологического оборудования, технических средств и материалов российского происхождения в объеме не менее 70% общей стоимости приобретенных в каждом календарном году, затраты на приобретение и использование которых возмещаются инвестору компенсационной продукцией. Техническое оборудование, средства и материалы считаются российского происхождения при условии, что они изготовлены российскими юридическими лицами или гражданами РФ на территории РФ из узлов, деталей, конструкций и комплектующих, не менее 50% которых в стоимостном выражении, произведено на территории РФ российскими юридическими лицами или гражданами РФ;
- не менее 70% технологического оборудования (в стоимостном выражении) для добычи полезных ископаемых, их транспортировки и переработки при выполнении условий соглашения должно быть российского происхождения.

Способы раздела продукции

Любое СРП предусматривает раздел произведенной продукции между государством и инвестором. Законом о СРП предусмотрено два способа раздела продукции.

Первый способ (косвенный раздел) предусматривает раздел между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части той продукции, стоимостной эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции. При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75% (при добыче на континентальном шельфе — 90%) общего объема произведенной продукции.

При выборе второго способа раздела продукции («прямой раздел») доля инвестора в произведенной продукции может достигать 68% в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. Однако в этом случае происходит отказ от деления продукции на прибыльную и компенсационную. Разделу под-

лежит вся произведенная продукция, что существенно упрощает процедуру раздела в связи с отсутствием необходимости установления величины затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции.

Согласно закону о СРП соглашение может предусматривать только один способ раздела продукции. Переход от одного способа раздела продукции к другому, а также замена одного способа раздела продукции на другой невозможна.

Налоги и сборы при реализации СРП

Налоги и сборы при реализации СРП уплачиваются в зависимости от выбранного способа раздела продукции.

При выборе первого 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.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или органа местного самоуправления. В случае если нормативными правовыми актами законодательных органов государственной власти и органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, единого социального налога, платежей за пользование природными ресурсами, платы за пользование водными объектами, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств и нематериальных активов, которые находятся на его балансе и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Инвестор не уплачивает транспортный налог за принадлежащие ему транспортные средства (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения. При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога осуществляется в общеустановленном порядке.

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.

Инвестор также освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или органа местного самоуправления. В случае если нормативными правовыми актами законодательных органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

Вне зависимости от выбранного способа раздела продукции от уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию РФ для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с таможенной территории РФ.

В случае изменения в течение срока действия соглашения налоговой ставки налога на добавленную стоимость исчисление и уплата указанного налога осуществляются по налоговой ставке, установленной в соответствии с главой 21 НК РФ. По налогу на прибыль ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Платежи за пользование недрами при реализации СРП

Закон о СРП предусматривает уплату восьми видов платежей за пользование недрами, размер которых устанавливается в каждом конкретном соглашении:

1) разовые платежи (бонусы) за пользование недрами при наступлении событий, определенных в соглашении и лицензии;

2) плата за геологическую информацию о недрах;

3) ежегодные платежи за договорную акваторию и участки морского дна;

4) сбор за участие в конкурсе (аукционе);

5) сбор за выдачу лицензий;

6) регулярные платежи за пользование недрами (ренталс);

7) компенсация расходов государства на поиски и разведку полезных ископаемых;

8) компенсация ущерба, причиняемого в результате выполнения работ по СРП коренным малочисленным народам России в местах их традиционного проживания и хозяйственной деятельности.

Налог на прибыль при реализации СРП

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.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением. Исключение составляют цены на нефть, определяемые в особом порядке.

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, понесенные налогоплательщиком при выполнении соглашения. Обоснованными расходами признаются расходы, понесенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом в порядке, предусмотренном соглашением, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

При косвенном разделе продукции расходы налогоплательщика подразделяются на:

1) расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);

2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов. Не признаются возмещаемыми:

1) произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу:
- расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;
- расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения.

2) произведенные (понесенные) с даты вступления соглашения в силу:
- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;

- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению;
- расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Возмещаемые расходы, состав которых предусмотрен соглашением, утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном соглашением. Сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции.

В состав возмещаемых расходов включаются:
- расходы, понесенные налогоплательщиком до вступления соглашения в силу, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога в соответствии с главой 25 НК РФ;
- расходы, понесенные налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия (в том числе расходы на освоение природных ресурсов; расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования; расходы, произведенные в форме отчислений в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ; расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику; управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения).

Следует учитывать, что возмещаемые расходы подлежат возмещению в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции. Компенсационная продукция за отчетный период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения (кроме цен на нефть, определяемых в особом порядке). Не возмещенные в отчетном периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного периода.

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ, и определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, и уменьшенная на стоимость компенсационной продукции.

Налог на добычу полезных ископаемых при реализации СРП

Налог на добычу полезных ископаемых подлежит уплате инвесторами, работающими по соглашениям, которые предусматривают косвенный раздел продукции.

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется в соответствии с качеством добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Налоговая база при добыче газа и других полезных ископаемых определяется как стоимость добытых полезных ископаемых. Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, — Кц, кото-

рый ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$Кц = (Ц — 8) \cdot Р/252,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель;

Р — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Данная налоговая ставка применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением. В случае если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента (Кц), и величины налоговой базы.

При выполнении соглашений налоговые ставки, в частности, 17,5% при добыче газового конденсата и 107 руб. за 1 000 куб. м при добыче природного газа, применяются с коэффициентом 0,5.

НДС при реализации СРП

При выполнении соглашений НДС уплачивается в общеустановленном режиме. Применяется налоговая ставка, действующая в соответствующем налоговом периоде согласно главе 21 НК РФ «НДС». Не подлежат налогообложению:

- безвозмездная передача имущества для выполнения работ по СРП между инвестором и оператором в соответствии с программой работ и сметой расходов, утверждаемых в установленном порядке;
- передача организацией — членом объединения без статуса юридического лица (инвестором) другим членам такого объединения доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям СРП;
- передача государству имущества, использованного для работ по СРП и подлежащего уплате государству в соответствии с условиями соглашения.

Таможенные пошлины при реализации СРП

От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на территорию РФ для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программой работ и сметой расходов, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с территории РФ.

Отчисления с фонда оплаты труда при реализации СРП

Это область, в отношении которой закон о СРП не предоставляет инвесторам каких-либо существенных льгот на основании равенства с прочими работодателями.