

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли, осуществляющих деятельность на шельфе Каспийского моря

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

Шельф Каспийского моря является уникальным природным объектом, сосредоточившим большое количество природных углеводородных ресурсов. В связи с этим очевидно стремление многих нефтедобывающих компаний участвовать в освоении природных запасов шельфа Каспийского моря. Порой их деятельность выходит за пределы государственных границ одного из государств, и может сложиться ситуация, когда одна компания будет осуществлять свою деятельность на различных месторождениях, принадлежащих разным странам. Однако данное стремление наталкивается на определенного рода проблемы политического и экономического характера. Одна из этих проблем — значительные различия в налоговом законодательстве стран Каспийского региона. Прежде чем перейти к изложению, замечу, что в данной статье не будет делаться анализ проблем, связанных с определением статуса Каспийского моря, поэтому упоминание о границах или территориальных зонах государств Каспийского региона будет носить сугубо условный характер.

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли в России

Основными нормативными актами, регулирующими деятельность и принципы налогообложения нефтегазовых компаний в России, являются Налоговый кодекс Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О недрах». Предприятия нефтегазовой отрасли на территории России функционируют в общеустановленном налоговом режиме, либо в режиме соглашений о разделе продукции (далее — СРП).

К основным налогам, действующим на территории России, относятся следующие:

- налог на прибыль организаций (24%);

- налог на добавленную стоимость (18%);
- налог на имущество предприятий (до 2,2%);
- единый социальный налог (регрессивная ставка налога от 35,6% до 2%) и др.

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, 107 руб. за 1000 куб. м — на природный газ; до 31 декабря 2006 г. действуют переходные положения для нефти (347 руб. за тонну в 2004 г.);
- сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий на использование полезных ископаемых.

Основы налогового режима СРП законодательно закреплены в Федеральном законе от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (Закон о СРП) и в Налоговом кодексе Российской Федерации (глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции»). 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 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 Налоговым кодексом Российской Федерации.

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли в Республике Казахстан

Основными законами, регулирующими налогообложение компаний, занимающихся добычей полезных ископаемых в Казахстане, являются Налоговый кодекс Республики Казахстан, указы Президента Республики Казахстан «О пользовании недрами» и «О нефти».

Пользователи недр в Казахстане обязаны заключить договор с Правительством Республики Казахстан либо на общих основаниях, подразумевающих уплату налога на сверхприбыль (модель 1), либо на основании режима СРП (модель 2).

Основными налогами в Казахстане являются:

- налог на доходы юридических лиц (30% налогооблагаемого дохода с учетом определенных вычетов);
- НДС (ставка налога с 1 января 2004 г. составляет 15%);
- налог на имущество;

- налог на землю;
- акцизы на нефть и другие полезные ископаемые;
- налог на пользователей автотранспортных средств и другие;
- роялти и платежи за право пользования и разработки месторождения (от 2 до 6% в зависимости от вида полезного ископаемого).

Сумма роялти варьируется в зависимости от количества добываемого ископаемого от 2 до 6%.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан платежи на разработку полезных ископаемых составляют 0,1% оценочной стоимости извлекаемых запасов.

Дополнительно к вышеперечисленным налогам и сборам инвесторы, не использующие режим СРП и имеющие рентабельность более 20%, уплачивают налог на сверхприбыль по прогрессивной шкале от 15 до 60%.

В случае применения режима СРП (модель 2) инвестор освобождается от уплаты:

- платежей за экспорт сырой нефти;
- акциза на нефть и другие природные ресурсы;
- налога на сверхприбыль;
- налога на землю;
- налога на имущество.

Изменения в Налоговом Кодексе Республики Казахстан, вступившие в силу с 1 января 2004 г., лишают Правительство возможности вносить изменения в существующие договоры в случае изменения налогового законодательства. То же самое относится к договорам, которые будут подписаны в будущем.

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли в Туркменистане

Основным документом, регулирующим деятельность иностранных инвесторов по добыче полезных ископаемых в Туркменистане, является Закон Туркменистана «Об углеводородных ресурсах».

Основными налогами Туркменистана являются следующие:

- налог на прибыль (25%);
- НДС (20%);
- налог на пользование недрами (газ — 22% и нефть — 10%);
- налог на имущество (1%);
- платежи в социальные фонды и др.

Иностранные инвесторы при добыче нефти и газа могут заключать СРП и вести деятельность, связанную с добычей углеводородов через заключение договоров о совместной деятельности с государством.

В соответствии с законодательством участники СРП являются только плательщиками налога на прибыль и взносов в социальные фонды. Плата за пользование недрами и дополнительные платежи устанавливаются по договоренности с государством. Плата за пользование недрами является обязательной и колеблется от 2 до 15%. Дополнительные платежи не являются обязательными, но обычно устанавливаются условиями СРП и делятся на две группы:

- платежи, уплачиваемые в течение 30 дней со дня вступления Соглашения в силу;
- платежи, уплачиваемые при достижении участниками СРП или совместной деятельностью определенного уровня добычи.

Общий уровень налогообложения не может превышать уровень, установленный на дату подписания Соглашения.

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли в Исламской Республике Иран

Система налогообложения в Иране регулируется «Актом прямого налогообложения». Основными налогами в Иране являются налог на прибыль, импортные пошлины, налог на имущество, налог, удерживаемый у источника выплаты доходов.

В Иране отсутствует налог на добавленную стоимость. Законопроект о введении НДС был подготовлен еще в 1990 г., но до сих пор он так и остается не рассмотренным парламентом.

Основным налогом в Иране является налог на прибыль (25%). Филиалы иностранных юридических лиц платят налог на прибыль, где налогооблагаемой базой налога на прибыль является совокупный доход предприятия, умноженный на установленный коэффициент (в размере 12%). Ставка налога также составляет 25%.

Законодательство предусматривает ряд льгот для иностранных компаний. Иностранные подрядчики могут быть освобождены от уплаты импортных пошлин в случае временного ввоза оборудования, с учетом некоторых особенностей, например, путем внесения денег на депозит на срок действия режима временного ввоза.

В то же время существуют серьезные внутренние ограничения для зарубежных инвесторов. Иностранные лица могут владеть объектами недвижимости в коммерческих целях, а также для личного проживания. Ставка налога на имущество может варьироваться от 0 % до 8 % в зависимости от стоимости имущества.

Принимая во внимание то, что законодательство Ирана запрещает иностранным компаниям владеть углеводородными концессиями, предприятия, вовлеченные в процесс добычи нефти и газа, могут вести свою деятельность в Иране только в одном режиме. Для целей освоения нефтегазовых месторождений в 1990 г. была разработана формула обратной покупки (buy-back formula). В соответствии с данной схемой иностранные компании заключают контракт с Национальной иранской нефтяной компанией и открывают филиал в Иране. Иностранные нефтяные компании разрабатывают месторождения и получают компенсацию расходов и установленную сумму вознаграждения, обычно в форме добытой нефти. Как правило, контракт обратной покупки предусматривает компенсацию корпоративных налогов, социальных выплат или других налогов и сборов, установленных Исламской Республикой Иран.

Особенности налогообложения компаний нефтегазовой отрасли в Азербайджанской Республике

В настоящее время в Азербайджане не принято каких-либо законов, специально регулирующих индустрию добычи нефти и газа. Проект закона «О нефти и газе» был направлен в парламент Республики довольно давно, но нет пока какой-либо определенности, когда он будет рассмотрен парламентом. Условно можно сказать, что сфера деятельности в области нефтегазодобычи регулируется положениями законодательства в отношении двух основных режимов — общего налогового режима и режима СРП.

Помимо этого нужно отметить, что еще существуют два специальных режима налогообложения, регламентированные Законом Азербайджанской Республики «Об Основном экспортном трубопроводе (Азербайджан — Грузия (морской терминал) — Турция)» и дополнительно Законом Азербайджанской Республики от 26 октября 2001 г. по поводу Южного кавказского газопровода (Азербайджан — Турция). Они предоставляют ряд льгот для инвесторов.

Основными налогами для общего налогового режима являются:

- налог на прибыль предприятий (24%);
- НДС (18%);
- другие налоги и сборы (налог на доходы, удерживаемый у источника выплаты, платежи в социальный фонд, налог на имущество, дорожный налог, налог на землю, ресурсные платежи и другие местные налоги и сборы, а также подоходный налог с физических лиц).

Кроме того, нефтедобывающие предприятия уплачивают акцизы и лицензионные платежи (роялти). Величина акциза на углеводородное сырье, добытое на территории Азербайджана, к которой также относится шельф Каспийского моря в зоне Азербайджанской Республики, может составлять от 1,7 до 144,92% стоимости сырья. Налог на добычу минерального сырья (роялти) составляют от 3 до 26% оптовой цены в зависимости от вида добываемого сырья.

Нефтегазовые консорциумы, ведущие добычу на шельфе, в основном оперируют в Азербайджане в рамках режима СРП. Согласно условиям СРП подрядчики платят налог на прибыль и социальные взносы за местных работников. Ставка налога на прибыль для участников СРП может варьироваться от 25 до 32% в зависимости от конкретного Соглашения. Размер социальных платежей — 27% для работодателей и 2% для работников, которые удерживаются работодателем.

Кроме того, существенными платежами являются дополнительные выплаты и платежи в отношении участка, где осуществляется деятельность, которые зависят от условий СРП. Участники СРП освобождаются от всех остальных налогов.

Особенности международного налогообложения среди государств Каспийского региона

Большинство из прикаспийских государств заключили между собой двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения, которые устанавливают принципы и процедуры в области налогообложения резидентов (юридических или физических лиц) одних государств, осуществляющих свою деятельность на территории других государств. С этими особенностями связана вторая группа вопросов, относящихся к налогообложению компаний, работающих на шельфе Каспийского моря.

В настоящее время Российская Федерация имеет соглашения об избежании двойного налогообложения с Казахстаном, Азербайджаном, Туркменией и с Ираном.

Что характерно для всех соглашений, в них содержатся похожие положения, определяющие налоговый статус для организаций, имеющих статус «постоянного представительства». Напомним, что постоянное представительство не имеет правового или организационного значения и означает место деятельности, через которое предприятие одного Договаривающегося Государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве. При этом следует иметь в виду, что содержание постоянного представительства в целях подготовительного и вспомогательного характера в пользу головного офиса не признается постоянным представительством.

Следует также иметь в виду, что шахта, нефтяная или газовая скважина, карьер или любое другое место добычи полезных ископаемых ведут к образованию постоянного представительства. В случае образования постоянного представительства компания становится плательщиком всех налогов страны нахождения представительства, включая налог на прибыль.

Соглашение об избежании двойного налогообложения также регулирует порядок применения налога на доходы к таким видам доходов, как проценты и дивиденды.

Как следует из вышеприведенного анализа, существует ряд особенностей в налоговых законодательствах, которые могут существенно повлиять на становление и развитие бизнеса какой-либо из компаний, являющейся резидентом одного государства и желающей осуществлять коммерческую деятельность в другой стране. Немаловажной особенностью является также тот факт, что налоговое законодательство в государствах Каспийского региона подвержено постоянным изменениям. Поэтому грамотное и своевременное налоговое планирование должно быть одним из основных условий при подготовке коммерческих операций и проектов.