

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ

Е.Н. ГОРБУНОВА

Горбунова Елена Николаевна, доцент кафедры конституционного, административного и муниципального права Югорского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент.

Актуальность статьи обусловлена важностью роли нефтяного сектора в экономике как России, так и зарубежных стран, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие. Автор анализирует зарубежное законодательство, связанное с рентным налогообложением нефтяной отрасли в иностранных государствах, таких как США, Бразилия, Саудовская Аравия и Азербайджан. В статье производится сравнительная характеристика систем рентного налогообложения нефтяных отраслей Российской Федерации и зарубежных стран. В процессе сравнения анализируется возможность адаптации зарубежного опыта в российской практике. Отмечается целесообразность использования международного опыта в налогообложении нефтедобывающей отрасли России. Делаются выводы о существующей системе рентного налогообложения нефтяной отрасли Российской Федерации и варианты по ее модернизации.

Ключевые слова: нефтяная отрасль, налоговая политика, рентное налогообложение, рента, бонусы, роялти, налог на добычу полезных ископаемых, соглашение о разделе продукции.

Comparative Analysis of the International Practice of Oil Extraction Branch Taxation

Ye.N. Gorbunova

Gorbunova Yelena N., Assistant Professor of the Constitutional, Administrative and Municipal Law Department of the Yugra State University, Candidate of Legal Sciences, Assistant Professor.

Actuality of the article is conditioned by importance of role of petroleum sector in an economy, both Russia and foreign countries, by its considerable influence on socio-economic development. The author analyses the foreign legislation related to the rent taxation of petroleum industry in the foreign states, such as the USA, Brazil, Saudi Arabia, and Azerbaijan. Aim of the article - to conduct the comparative analysis of international practice of taxation of oil-extracting industry. In the article comparative description of the systems of the rent taxation of petroleum industries of Russian Federation is produced and foreign countries. In the process of comparison possibility of adaptation of foreign experience is analysed in Russian practice. Expediency of the use of international experience is marked in taxation of oil-extracting industry of Russia. Drawn conclusion and variants about the existent system of the rent taxation of petroleum industry of Russian Federation on its modernisation.

Key words: petroleum industry, tax politics, rent taxation, bonuses, royalty, tax on mining, agreement about the division of products.

Доказанные общемировые запасы нефти в 2014 году возросли до 239,8 млрд. тонн, прежде всего за счет постановки новых запасов Венесуэлы, Ирака, Бразилии, Норвегии и России <1>. По сравнению с уровнем запасов на начало 2001 года они выросли на 65% с учетом запасов "синтетической" и сверхтяжелой нефти и на 25% без их учета. Таким образом, абсолютная доля России в общемировом производстве нефти составляет почти 12,5% <2>.

<1> BPstats. Statistical Review of World Energy, 2015 (англ.) Статистический обзор мировой энергетики - 2015 (Statistical Review of World Energy 2015) по состоянию на 2014 год. BP (10 June 2015).

<2> Высоцкий В.И., Фельдман С.Л. Нефтегазовая промышленность мира. Справочно-информационный обзор ОАО "Вниизарубежнефтегаз", 2014. С. 98.

По группам стран доказанные запасы нефти на начало 2015 года распределяются следующим образом: почти 70% нефти сосредоточено в странах - членах ОПЕК, промышленно развитым странам принадлежит 14% запасов нефти, странам с плановой и переходной экономикой - 11,6%. Наибольшими запасами обладают шесть стран - членов ОПЕК, в том числе расположенные в Ближне- и Средневосточном регионе: Саудовская Аравия - 15,7% от мировых запасов, Иран - 9,3%, Ирак - 8,8%, Кувейт - 6,0% и ОАЭ - 5,8%, и лидирует по запасам в мире Венесуэла - 17,5% от мировых <3>.

<3> BPstats. Statistical Review of World Energy, 2015 (англ.) Статистический обзор мировой энергетики - 2015 (Statistical Review of World Energy 2015) по состоянию на 2014 год. BP (10 June 2015).

Наряду с добычей "обычной" нефти, в трех странах - Канаде, Венесуэле и США - осуществляется производство "синтетической" нефти из битуминозных песчаников и добыча сверхтяжелой и сланцевой нефти. В Канаде ее удельный вес в общей добыче жидких углеводородов превышает 45%. В Венесуэле производство началось в 2002 году в объеме около 2,5 млн. т и в 2014 году достигло 25 млн. т. В настоящее время на долю так называемой тяжелой нефти приходится почти четверть добываемых в стране жидких углеводородов. В США в 2014 году добыча нефти из сланцев превысила 60 млн. т и приблизилась к 15% общей добычи в стране.

С учетом вышеизложенного построение эффективной системы налогообложения добывающей промышленности является одной из важнейших задач экономической политики стран, богатых сырьевыми ресурсами. При этом, как показывает мировой опыт, создание такой системы является весьма сложной задачей. Система налогообложения данного сектора концептуально отличается от системы налогообложения других секторов экономики, поскольку в нем формируются значительные рентные доходы и существуют повышенные инвестиционные риски.

Вместе с тем мировая практика еще не выявила идеального, применимого во всех случаях налогового режима для добывающего сектора, поэтому, основываясь на некоторых общих принципах, налоговая политика государства по отношению к данному сектору в каждой конкретной стране учитывает ее особенности, превалирующие социально-экономические цели и существующие ограничения. Значительное влияние на подходы к налогообложению добывающей промышленности оказывает уровень экономического развития страны, в частности, опыт и возможности налогового администрирования.

В работах, посвященных мировому опыту налогообложения добывающей промышленности, выделяются следующие основные особенности, теоретические и практические преимущества и недостатки различных налоговых инструментов, используемых при налогообложении данного сектора экономики <4>.

<4> См.: Baunsgaard Th. A Primer on Mineral Taxation. Washington: IMF, 2001; Daniel P. The

Taxation of Petroleum and Minerals. Routledge, 2010; Garnaut R., Clunies Ross A. Taxation of Mineral Rents. Oxford: Clarendon Press, 1983; Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994; Johnston D., Johnston D., Rogers T. International Petroleum Taxation. For the Independent Petroleum Association of America. Washington: IPAA, 2008; Nellor D. Taxation of Mineral and Petroleum Resources. Tax Policy: Handbook. Washington: IMF, 1995. P. 237 - 241; Otto J. The Taxation of Mineral Enterprises. London: Graham&Trotman Ltd, 1995; Otto J., Batarseh M., Cordes J. Global Mining Taxation Comparative Study. Institute for Global Resources Policy and Management, 2000; Otto J., Andrews C., Cawood F., Doggett M., Guj P., Stermole F., Stermole J., Tilton J. Mining Royalties: A Global Study of Their Impact on Investors, Government, and Civil Society. Washington: The World Bank, 2006; Taxation along the Oil and Gas Supply Chain. Brussels: Energy Charter Secretariat, 2008; Tordo S. Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues. Washington: The World Bank, 2007; Бобылев Ю., Турунцева М. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики. М.: ИЭП им. Е.Т. Гайдара, 2010.

В настоящее время в мире действуют две основные модели налогообложения нефтяного сектора - концессионная и контрактная. В России концессионную модель чаще называют "лицензионной", тогда как понятие "концессии" характерно для зарубежных источников <5>. Такая система характерна для стран, имеющих опыт нефтедобычи и переработки: ОАЭ, США, Канады, Великобритании, Норвегии.

<5> В наиболее общем виде модель включает три элемента: роялти, налоги и налоговые вычеты, что обуславливает наиболее распространенное англоязычное наименование данного режима - Tax & Royalty regime. См., например: Oil & Gas for Beginners / Deutsche Bank Markets Research. 25 January 2013. P. 128.

Контрактная система налогового регулирования нефтяной отрасли основана на заключении соглашений, предусматривающих добычу нефти с разделом произведенной продукции. В соответствии с соглашением о разделе продукции (СРП; Production Sharing Contract - PSC) компании - подобно концессии - предоставляются исключительные права на поиск, разведку, добычу минерального сырья на указанном участке недр и определяются условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами.

Контрактная модель применяется в основном в развивающихся странах (Китай, Индия, Египет, Судан и др.) из-за специфики институциональной среды: налоговое законодательство обычно часто меняется, а контракт на раздел продукции обеспечивает стабильность налоговых ковенант для нефтяных компаний на протяжении всего срока его действия; кроме того, в таких странах часто наблюдается нехватка квалифицированных специалистов и современных технологий, необходимых для разработки месторождений, поэтому в рамках СРП часто привлекаются зарубежные сервисные компании.

При этом существует немало государств, применяющих обе модели налогообложения нефтяного сектора (Россия, Казахстан, Ливия, Ангола и др.), когда доминирует концессионный режим, а соглашения о разделе продукции используются редко <6>, в отдельных случаях, и не столько для фискальных целей, сколько для поддержания энергетической безопасности или в интересах отдельных регионов/компаний <7>.

<6> Например, в России в настоящее время в рамках СРП разрабатываются всего три проекта: "Сахалин-1", "Сахалин-2" и Харьгинское нефтяное месторождение.

<7> Львова О.А. Баланс интересов государства и бизнеса в современных системах налогообложения нефтяного сектора // Государственное управление. Электронный вестник. 2015.

Рассмотрим подробно налоговые режимы в нефтедобывающей отрасли и проведем сравнительную характеристику систем рентного налогообложения нефтяных отраслей Российской Федерации и зарубежных стран.

Характеристика налогового режима в нефтедобывающей отрасли России. Современная система налогообложения нефтяного сектора включает в себя следующие налоги: российские компании, занимающиеся добычей нефти и газа, уплачивают: налог на прибыль по ставке 20% (минимальная ставка может составлять 15,5%) (льготы могут применяться в размере 4% и 4,5% в ХМАО и ЯНАО), налог на добавленную стоимость (НДС) по ставке 18%, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), платежи за пользование недрами и прочие налоги в отношении юридических лиц (включая налог на имущество и отчисления на страховые взносы), а также таможенные платежи и акцизы.

Основу налоговой нагрузки на российские компании сегмента разведки и добычи составляют НДПИ и вывозные таможенные платежи. При текущей цене на нефть их доля превышает 90% в структуре налоговых платежей в сегменте разведки и добычи. Компании, осуществляющие деятельность в сегменте переработки и сбыта, не облагаются НДПИ и платежами за пользование недрами, но уплачивают акцизные сборы на нефтепродукты.

Для сравнительного анализа были выбраны как высокоразвитые в экономическом отношении нефтегазодобывающие страны (США, Норвегия), так и развивающиеся, в т.ч. Бразилия и Китай из стран БРИК, Саудовская Аравия и ОАЭ, входящие в группу ОПЕК, и Азербайджан и Таджикистан из СНГ.

Характеристика налогового режима в нефтедобывающей отрасли Соединенных Штатов Америки. Система налогообложения нефтяного сектора США представляет собой комбинацию НДПИ, роялти и налога на доходы корпораций. НДПИ уплачивается по месту добычи ресурсов, включая шельф. Налоговые ставки и налоговая база варьируются в зависимости от штата. Штаты же могут устанавливать размер бонусов, что на высококонкурентном рынке позволяет им собирать значительные суммы, сопоставимые с роялти. Принципиальный момент в налогообложении нефтегазового сектора в США - все расчеты осуществляются с соотношением с объектом собственности (относятся к конкретному активу). Наряду с общим режимом налогообложения действует альтернативный облегченный режим, ставка - 20%. Режим распространяется на компании, имеющие значительные расходы на документальное сопровождение процессов бурения, особенно в период низких цен на ресурсы.

Роялти представляют собой рентные платежи, взимаемые с предприятий за право разработки месторождений углеводородного сырья. Они устанавливаются, как правило, в процентном отношении к объему добычи или валовых поступлений от реализации добываемого сырья и отчисляются в пользу землевладельца (собственника недр). Размер ставки варьируется от 12 до 20% при добыче на месторождениях, расположенных на суше. На месторождениях, расположенных на море, но относящихся к территориям Соединенных Штатов, роялти составляет 18,75%. Для выработанных месторождений налог составляет 12,5%.

Платежи за пользование недрами выражаются в специальных налогах - ренталс, которые формируются исходя из ряда параметров, в том числе размера участка месторождения, а также из цели и срока аренды. Величина этого налога обычно составляет около 10 долл. за акр в год, а плата осуществляется ежегодно в целях сохранения права пользования участками.

Специфика налогообложения нефтедобычи и системы распределения месторождений в США связана с тем, что право частной собственности на землю почти автоматически дает право на ведение работ, связанных с разведкой, разработкой и добычей полезных ископаемых (mineral interest).

Опыт налогообложения нефтедобычи в Бразилии. Система налогообложения нефтяного сектора в Бразилии комбинирует бонусы, роялти, налог на доходы корпораций и соглашения о разделе продукции.

В рамках соглашений о разделе продукции инвестором уплачивается бонус (разово по установленной ставке), роялти в размере 15% от объемов производства, а также отдельно выплаты на возмещение издержек собственнику участка (только на суше) 0,5 - 1% актуальной стоимости добываемых ресурсов.

В рамках концессионных соглашений инвестором уплачивается бонус, роялти в размере 5 - 10% от актуальной цены на нефть, особая доля в размере 10 - 40% для больших объемов производства (рассчитывается по прогрессивной системе на основании показателей выручки, скорректированной на роялти, инвестиции в разведку, эксплуатационные расходы, амортизацию и налоги), плата за пользование участком (рассчитывается по прогрессивной системе в зависимости от состояния разработки месторождения из расчета 10 - 5000 реалов за 1 кв. км), а также выплаты на возмещение издержек собственнику участка 0,5 - 1% актуальной стоимости добываемых ресурсов.

Ставка налога на доходы корпораций составляет 34%. Резиденты уплачивают налог по ставке 15% и 10% дополнительно на прибыль, превышающую 240000 бразильских реалов в год. Также применяется социальный налог - 9% от чистой прибыли корпораций.

Применяется система налоговых льгот, направленных на привлечение бизнеса в слаборазвитые регионы. Кроме того, существует специальный режим REPENEC, который относится к инфраструктурным проектам в нефтегазовом секторе. Режим подразумевает освобождение от ряда налогов (социальный налог, НДС сделок по приобретению оборудования и материалов, используемых в инфраструктурных проектах).

Существующая система налогообложения обеспечивает положительную динамику добычи нефти и воспроизводства запасов, хотя и не позволяет добиться полной автономии. Доля малых и независимых компаний на рынке очень мала, до 90% добычи контролирует государственная Petrobras <8>.

<8> О ключевых направлениях политики в энергетическом секторе. Обзор основных предложений в связи с подготовкой проекта Энергетической стратегии России на период до 2035 года. Российский союз промышленников и предпринимателей. Москва. Октябрь 2015.

Опыт налогообложения нефтедобычи в Саудовской Аравии. Фискальный режим, применяемый в Саудовской Аравии, включает роялти, налог на доходы корпораций, а также специальный режим амортизационных отчислений для определенных видов активов.

Налог на доходы корпораций для производства нефти составляет 85% при общем режиме 20%. Существует понятие инвестиционного налога на природный газ. Ставки (30 - 85%) определяются на основе внутренней нормы доходности на ежегодные потоки денежных средств и включают в себя налог на доходы корпораций (30%). Ставки роялти определяются в каждом конкретном проекте. Подлежат зачету при расчете налогооблагаемой базы при расчете налога на доходы корпораций.

Существуют амортизационные группы разных видов активов. Расходы на разведку, бурение, подготовительные работы подлежат амортизации по ставке 20% в год. Дифференцированный подход при исчислении налогов, удерживаемых у источника (5 - 20%).

Опыт налогообложения нефтедобычи в Таджикистане. В некоторых странах действуют прогрессивные налоги, базирующиеся на уровне рентабельности добычи. В этом случае

налоговые ставки увеличиваются по мере роста объема реализации рентабельности производства. Такая система налогообложения действует, в частности, в Таджикистане.

Условия уплаты налогов с недропользователей, устанавливаемые для каждого недропользователя в соответствии с Налоговым кодексом Республики Таджикистан, определяются в контракте на недропользование, заключаемом между недропользователем и уполномоченным органом Правительства Республики Таджикистан по согласованию с Министерством финансов Республики Таджикистан и уполномоченным государственным органом в порядке, установленном Правительством Республики Таджикистан.

Контракт заключается между недропользователем и компетентным органом в срок не позднее 3 календарных месяцев после получения лицензии (разрешения), если иные сроки не предусмотрены Правительством Республики Таджикистан <9>.

<9> Налоговый кодекс Республики Таджикистан (в редакции Законов РТ от 17.09.2012 N 901, от 28.12.2013 N 1045, от 28.12.2013 N 1046, от 18.03.2015 N 1188) // URL: <http://online.zakon.kz>.

Подписной бонус является разовым фиксированным налогом недропользователя за приобретение права недропользования на территории, определенной лицензией (разрешением).

Размер подписного бонуса устанавливается в соответствии с правилами, определенными Правительством Республики Таджикистан, и отражается в контракте на недропользование.

Бонус коммерческого обнаружения является разовым фиксированным налогом с недропользователя за обнаружение и регистрацию экономически целесообразных для добычи месторождений полезных ископаемых, а также за получение права добычи на территории, определенной лицензией (разрешением).

Размер бонуса коммерческого обнаружения устанавливается в порядке, определенном Правительством Республики Таджикистан, и отражается в контракте на недропользование.

Роялти за добычу является налогом, выплачиваемым недропользователем отдельно по каждому виду добываемых на территории Республики Таджикистан полезных ископаемых, независимо от того, были ли они поставлены (отгружены) покупателям (получателям) или использованы на собственные нужды.

Объекты роялти за добычу включают добычу нефти, природного газа и газового конденсата. Ставки роялти за добычу по полезным ископаемым в виде нефти, газового конденсата и природного газа - 6% <10>.

<10> Там же.

В целом налоговая политика в развитых странах имеет ряд общих особенностей, впрочем, и налоговые системы развивающихся стран схожи между собой. В последних используются роялти при добыче полезных ископаемых, которые являются гарантией налоговых отчислений уже на начальной стадии разработки месторождения. В основном в развивающихся странах применяют адвалорные ставки роялти, размером от 2 до 30% в зависимости от ряда факторов. Еще одним популярным инструментом в этих странах является соглашение о разделе продукции, он применяется в 70% случаев при добыче нефти.

По структуре налоговых изъятий и источникам обложения существующая система налогообложения нефтяного сектора России ближе к развивающимся странам. Преобладающая

роль отводится механизмам изъятия условно-дифференциальной ренты. Условно потому, что действующая система в первую очередь защищает краткосрочные финансовые интересы нефтяных компаний за счет демпфирования скачков стоимости нефти и валюты на мировом рынке, и только потом в определенной степени учитывает разнообразие условий добычи, транспортировки и реализации нефти.

Основным результатом исследования стал вывод о том, что в настоящее время в России существуют платежи всех типов, применяемых в мировой практике налогообложения недропользования. Таким образом, основной задачей в России на современном этапе является повышение эффективности изъятия природной ренты посредством уже имеющейся системы платежей.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ (принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.) (в ред. от 08.06.2015).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (принят Государственной Думой 19 июля 2000 г., одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 г.) (в ред. от 29.06.2015).

3. Налоговый кодекс Республики Таджикистан (в редакции Законов РТ от 17.09.2012 N 901, от 28.12.2013 N 1045, от 28.12.2013 N 1046, от 18.03.2015 N 1188) // URL: <http://online.zakon.kz>.

4. Башкиров С.П., Воронина Н.В. Распределение природной ренты между государством и нефтяными компаниями // ЭКО. 2006. N 6. С. 126 - 137.

5. Высоцкий В.И., Фельдман С.Л. Нефтегазовая промышленность мира. Справочно-информационный обзор ОАО "Вниизарубежнефтегаз". 2014. 98 с.

6. Крылов Т. Освоение российского шельфа: государство и нефтяные компании, объединяйте усилия! / Oil & Gas Eurasia. Режим доступа: <http://www.oilandgaseurasia.ru/articles/p/141/article/1503/> (дата обращения: 15.11.2015).

7. Львова О.А. Баланс интересов государства и бизнеса в современных системах налогообложения нефтяного сектора // Государственное управление. Электронный вестник. 2015. Июнь. Выпуск N 50. С. 65 - 66.

8. О ключевых направлениях политики в энергетическом секторе. Обзор основных предложений в связи с подготовкой проекта Энергетической стратегии России на период до 2035 года. Российский союз промышленников и предпринимателей. Москва. Октябрь 2015.

9. BPstats. Statistical Review of World Energy 2015 (англ.) Статистический обзор мировой энергетики 2015 (Statistical Review of World Energy 2015) по состоянию на 2014 год. BP (10 June 2015).

10. Statoil Hydro. Financial Statements and Review. 2nd quarter 2009. P. 21. Режим доступа: <http://www.statoilhydro.com/en/InvestorCentre/QuarterlyResults/Pages/default.aspx>.
