Ефимов Александр Викторович. Налогообложение предприятий при недропользовании (На примере нефтедобывающей промышленности) : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2000 236 c. РГБ ОД, 61:01-8/1765-X

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Рентная природа платежей за недропользование, их сущность 12

1.1. Правовые и экономические основы платного недропользования 12

1.2. Состав и структура платежей за пользование недрами, их эволюция 26

Глава II. Анализ налогообложения в нефтедобывающей промышленности 36

2.1. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, источники и методы 36

2.2. Платежи за добычу углеводородного сырья, источники и методы 50

2.3. Акцизы на отдельные виды минерального сырья, их специфика и финансовое значение 63

Глава III. Специальные налоговые режимы, условия и основы их применения 82

3.1. Соглашения о разделе продукции, их сущность и назначение 82

3.2. Обеспечение ввода новых скважин посредством специального налогового режима и его роль в стимулировании инвестиций 105

З.З. Проблемы и перспективы дальнейшего развития специальных налоговых режимов 108

Глава IV. Совершенствование налогообложения в нефтедобывающей промышленности: пути и основные направления 112

4.1. Зарубежный опыт платного недропользования, его специфика 112

4.2. Целесообразность и эффективность применения налога на дополнительный доход в Российской Федерации 122

4.3. Оптимизация налоговой нагрузки в нефтедобывающей промышленности 129

Выводы и предложения 141

Приложения 163

Список литературы 229

**Введение к работе**

В основе экономического развития государства лежит проблема эффективного использования природно-ресурсного потенциала.

Географическое положение и размеры территории России обусловили роль природного фактора жизнедеятельности человека и определили экономические и социальные приоритеты его хозяйственной деятельности.

Россия занимает одно из ведущих мест в мире по запасам минерального сырья и прежде всего нефти. По существующим оценкам в недрах находится 12-13% (а по некоторым оценкам до 20%) мирового запаса нефти.

На долю минерально-сырьевого сектора в экономике России приходится более 33% ВВП.

Государственное регулирование вопросов рационального недропользования, охраны природы и природопользования, в первую очередь с помощью налогов, является важным элементом экономической стратегии любого государства, располагающего запасами нефти.

Нефтедобывающая отрасль всегда была одной из самых стабильных и рентабельных, и интерес к ней государства имел в первую очередь фискальную направленность.

Однако добывающие нефть предприятия имеют одну из наиболее высоких налоговых нагрузок в стране, составляющих порядка 50% налогов в единице стоимости продукции.

Предприятия нефтедобывающего комплекса уплачивают более 20 различных налоговых платежей - это налоги общие: налог на доход (прибыль) организаций, налог на добавленную стоимость, акциз, налог на имущество и др., а также специфические налоги, которые присущи организациям - пользователям природных ресурсов, такие как платежи за право на пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, бонусы, роялти и др.

Присутствие в налоговой системе специальных ресурсных налогов обусловлено природным фактором. Добыча природных ресурсов позволяет предприятиям в благоприятный период эксплуатации нефтяных месторождений получать доходы в среднем выше, чем в других отраслях экономики. Поэтому обложение нефтедобы вающих предприятий специальными ресурсными налогами представляется вполне логичным и справедливым.

Основы современной системы налогов в минерально-сырьевом секторе были заложены в ряде законов и подзаконных актов в 1991-1995 гг. В настоящее время требующих более глубокого изучения и изменений. В соответствии со статьей 39 Закона РФ «О недрах» от 21.02.92 г. №2395-1 система платежей при пользовании ресурсами включала в себя платежи за право на пользования недрами; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; сбор за выдачу лицензий; акцизные сборы; отчисления в фонды ценового регулирования. К платежам за пользование природными ресурсами относят также и плату за загрязнение окружающей среды, которая была установлена Законом РФ от 19 декабря 1991 г. «Об охране окружающей природной среды».

Платежи за право на пользование недрами взимаются с организаций за право на поиск и разведку месторождений полезных ископаемых, их добычу или иное использование недр на территории России, а объектом налогообложения является стоимость работ по разведке месторождений, добываемого сырья или продукции производимой недропользователем. Платежи за право на пользование недрами могут быть разовыми и регулярными. Разовые платежи, в соответствии с действующим законодательством, взимаются, как правило, при выдаче лицензии, а их размер устанавливается Комитетом РФ по геологии и использованию недр. Регулярные платежи уплачиваются в течение всего периода действия права на пользование недрами. Ставка налога по нефтедобывающему комплексу колеблется в пределах 6-16%. Платежи за право пользования недрами распределяются между всеми бюджетными уровнями и поступают в законодательно установленных пропорциях в федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, соответствующие местные бюджеты.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы взимаются «с пользователей недр, осуществляющих добычу всех видов полезных ископаемых» в соответствии со ст. 44 Закона РФ «О недрах». Платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы не взимаются (или взимаются частично) с организаций, выкупивших геологическую информацию у государства или организаций, ведущих самостоятельную геологическую разведку на выделенном участке. Это является плюсом налоговой политики России. Действующее законодательство предусматривает строгий контроль за правильностью исчисления и своевременностью внесения в бюджет отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы со стороны налоговых органов.

Проблемой, требующей немедленного решения, является плата за загрязнение окружающей среды, которая складывается из платежей за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ и другие виды вредного воздействия как в пределах установленных лимитов, так и за сверхлимитные выбросы, что по существу приближает этот налог к штрафу.

Требует уточнения и целесообразность и экономическая обоснованность акциза на нефть, который устанавливается с целью изъятия в доход бюджета полученной сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции и для создания примерно одинаковых экономических условий для нефтедобывающих предприятий.

Система налогообложения пользования недрами еще полностью не адаптирована к рыночным условиям хозяйствования и кардинально не реформировалась более 7 лет. На федеральном уровне за эти годы утверждена лишь одна методика расчета дифференцированных по месторождениям ставок акцизов на нефть и газовый конденсат, которая так и не была применена на практике.

Основной причиной сложившейся ситуации является отсутствие единого федерального банка данных по всем зарегистрированным месторождениям. Реально действующая методика определения ставок платы за право пользования недрами по нефти разрабатывается и утверждается в регионах самостоятельно. Следствием этого является отсутствие единых подходов и критериев определения оптимальных параметров экономико-географических условий разработки месторождений и приоритетов государственной, в первую очередь налоговой политики, на каждом этапе осуществления инвестиций. Попутный газ, получаемый при добыче нефти, вообще не облагается ресурсными налогами, хотя и учитывается в балансе запасов.

Из сказанного следует, что в научных исследованиях еще недостаточно уделяется внимание проблемам совершенствования налогообложения пользования недрами. К тому же методика определения ставок платежей за право добычи нефти, разработанных с учетом межотраслевых показателей 1991-1992 г.г., требует карди нального пересмотра. К тому же зарубежная практика налогового регулирования свидетельствует о важности создания особых налоговых режимов и налоговых складов, с учетом различных стадий разработки месторождений: разведки, освоения, разработки в основном режиме и при падающей добыче. В настоящее время действует усредненная ставка, устанавливаемая сроком не менее чем на 5 лет.

В современных условиях необходимы унификация и сокращение числа налогов, уплачиваемых нефтедобывающим комплексом. Также отсутствует экономическое обоснование предельной налоговой нагрузки на нефтедобычу в целях обеспечения конкурентоспособности предприятий, добывающих нефть, как на внешнем, так и на внутреннем рынке. Сказанное подтверждает важность исследуемой проблемы.

Цель и задачи исследования

Главной целью является анализ налоговой нагрузки нефтедобывающих компаний, состояние их расчетов с бюджетом, а также выработка концепции совершенствования системы налогообложения в нефтедобывающей отрасли (на примере предприятий, осуществляющих свою деятельность на территории Ханты-Мансийского автономного округа (ХМАО), на долю которых приходится свыше 60% российской нефтедобычи).

В соответствии с данной целью в диссертационном исследовании были поставлены следующие конкретные задачи:

проанализировать теоретические основы рентных платежей за недропользование и обосновать необходимость воспроизводственного подхода к ним в условиях рыночной экономики;

определить особенности состава и структуры платежей за пользование недрами, их эволюцию;

раскрыть роль отчислений на воспроизводства минерально-сырьевой базы, основные направления их модернизации;

определить особенности акцизов, уплачиваемых нефтедобывающей отраслью;

выявить специфику налогового регулирования нефтедобычи при исполнении соглашений о разделе продукции;

раскрыть роль специальных налоговых режимов в стимулировании инвестиций в отрасль;

провести сравнительный анализ налогообложения в нефтедобывающей отрасли в зарубежных странах и определить возможности использования этого опыта в Российской Федерации;

разработать и обосновать методику расчета ставок платы за добычу углеводородного сырья;

разработать рекомендации по совершенствованию налогового администрирования в нефтедобывающей отрасли. Предметом исследования является действующая система налогообложения нефтедобывающих предприятий Российской Федерации в современных условиях.

Объектом исследования является теория и практика налогообложения нефтяных компаний Ханты-Мансийского автономного округа.

Теоретические и методологические основы исследования. В процессе работы автор использовал общенаучные и специальные методы и приемы: диалектический подход, принцип исторического, логического и системного анализа и синтеза, методы сравнительного и статистического анализа, анализа хозяйственной деятельности, элементы экономико-математического моделирования.

В процессе работы над диссертацией были изучены труды экономистов, исследовавших теоретические основы налогообложения, таких как: Адам Смит, Давид Рикардо, Н.И. Тургенев, О.Х. Озеров и т.д., проанализированы работы современных исследователей теории и практики ресурсных платежей в Российской Федерации, в частности: Выскребенцева И.К., Гусева В.В., Иванеева А.И., Львова Д.С., Крюкова В.А., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Починка А.П., Салиной А.И., Сига-лова М.Р., Черника Д.Г., Шаталова С.Д.

В работе над диссертацией широко использовались также исследования зарубежных экономистов, посвященные изучению проблем налогообложения нефтедобычи, таких как Э. Галл, Э. Дж. Долан, Э. Ривуар, Э. Рид, Р. Смит, Ф. Форд и др.

Теоретической основой диссертации явились законы и нормативно-правовые акты Российской Федерации по вопросам налогообложения недропользования, постановления Правительства РФ, законодательные и нормативные акты Ханты-Мансийского автономного округа. В работе использовались инструкции, письма, разъяснения, консультации Министерства по налогам и сборам (ранее Государственной налоговой службы РФ), Министерства финансов РФ, Министерства топлива и энергетики РФ, Министерства экономики РФ, сборники статистической, отчетной и учетной информации предприятий - пользователей недр, осуществляющих свою производственную деятельность на территории ХМАО. В качестве инструментария исследования применялись методы статистического, стоимостного, факторного, сравнительного, причинно-следственного, исторического и логического анализов, элементы экономико-математического моделирования на основе системного и комплексного подходов к изучению исследуемых проблем. Научная новизна исследования состоит в следующем:

на основе анализа данных по ХМАО автором впервые обобщены результаты становления системы налогообложения нефтедобывающей отрасли в регионе, с учетом специфики перехода на рыночные отношения; выявлены противоречия в расчете ставок ресурсных платежей, таких как роялти, бонусы, акцизы, платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы и др.;

впервые предложена и разработана методика введения единого ресурсного налога (ЕРН) на основе объединения трех видов платежей и таможенных пошлин в единый налог;

на основе анализа специального налогового режима, при исполнении соглашений о разделе продукции, доказана необходимость установления сроков изучения и освоения нефтяных месторождений, ведения раздельного учета по каждому отдельному соглашению с целью определения прибыльной продукции;

сделано предложение об обязательном налоговом аудите, как важном этапе подготовки итогового пакета документов по соглашению о разделе продукции;

разработан и внедрен специальный налоговый режим, положенный в основу Закона ХМАО «О стимулировании ускоренного ввода в разработку нефтегазовых месторождений в пределах лицензионных участков недр на территории Ханты-Мансийского автономного округа»;

разработаны предложения по совершенствованию механизма налогового администрирования в нефтедобывающей отрасли, обеспечивающие прозрачность процедур исчисления и контроля за налоговыми платежами предприятий нефтедобывающей отрасли. Практическая значимость диссертационной работы заключается в том, что сформулированные в диссертации предложения и рекомендации могут быть использованы для совершенствования законодательных актов, регламентирующих налогообложение недропользования. Практическую значимость имеют:

обоснование значимости платного недропользования в связи с тем, что на долю минерально-сырьевого сектора в экономике России приходится более 33% ВВП;

методы расчета налогообложения малорентабельных (малодебитных) месторождений с целью экономии государственных расходов по их консервации;

методика расчета трансфертных цен, обеспечивающих мобилизацию государственных доходов и прибыльную деятельность нефтедобывающих компаний;

влияние трансфертных цен на налоговые поступления от предприятий нефтедобывающей отрасли;

методы внедрения в российскую практику режима нефтяных складов, обеспечивающих учет добытой нефти и, соответственно, возможность государственного регулирования налогообложения;

разработанная методика уплаты инвестором за пользование недрами разовых платежей (бонусов) при заключении соглашения или достижении определенного результата;

рекомендации по влиянию экспортных пошлин, транспортных затрат и уровня налогообложения на инвестиции в нефтедобывающую отрасль; методика стимулирующего налогообложения при вводе в действие новых нефтяных месторождений, при разработке трудною влекаемых запасов нефти, а также при применении новых технологий нефтеизвлечения и вводе в эксплуатацию неработающего фонда скважин;

внесение принципиальных методических изменений в исчисление экологического налога в регионах с высокой долей нефтедобывающих предприятий.

Результаты работы могут использовать разработчики законодательных и нормативных актов федерального и регионального уровней исполнительной и представительной ветвей власти, работники налоговых органов, работники экономических служб нефтегазодобывающих компаний, научные работники и т.д.

Результаты исследования могут быть также использованы в учебном процессе при изучении таких дисциплин, как: «Налоги и налогообложение», «Налогообложение предприятий ТЭК» и т.д.

Апробация и внедрение результатов научного исследования. Основные результаты диссертационного исследования были доложены и обсуждены на коллегии Госналогслужбы России 25марта 1998 года, коллегиях Министерства Российской Федерации по налогам и сборам 19 февраля 1999 года и 12 ноября 1999 года, а также докладывались на Всероссийском совещании-семинаре руководителей государственных налоговых инспекций по субъектам Российской Федерации 24-26 июня 1999 года, г. Санкт-Петербург, а также на пленарном заседании третьей научно-практической конференции «Пути реализации нефтегазового потенциала Ханты-Мансийского автономного округа», 30 ноября - 3 декабря 1999 года, г. Ханты-Мансийск.

Автором были сделаны доклады на Международной научной конференции: «Двойное налогообложение: проблемы и пути решения» и Международном круглом столе «Проблемы налогообложения природных ресурсов в РФ (на примере нефтегазового комплекса)», а его предложения доложены МНС РФ и Комитету Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и налогам.

Результаты исследования легли в основу Постановления Правительства РФ, принятого от 4 мая 1998 г. №417 «О дополнительных мерах по обеспечению полноты уплаты налогов нефтедобывающими организациями», а также использованы при подготовке документов по соглашениям о разделе продукции по Самотлор-скому месторождению.

Ряд рекомендаций автора также используется для подготовки предложений, направленных в адрес Президента РФ и в Государственную Думу РФ Губернатором и Думой ХМАО.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 10 печатных работ общим объемом 9,4 п.л.

## Правовые и экономические основы платного недропользования

Методологическая основа становления и развития налоговедения заложена наукой о финансах государства.

В настоящее время, теорией финансов разработаны и сформированы в четыре группы основных принципов их функционирования: финансовые принципы организации налогообложения, предопределенные теорией коллективных потребителей, предполагают выполнение условий достаточности и эластичности налогообложения; хозяйственные принципы требуют надлежащего определения источника выбора или решения вопросов:

а) должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица или населения в целом;

б) правильной комбинации различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями по переложению налоговой на грузки; этические принципы (справедливости) должны обеспечить всеобщность и равномерность; административно-технические принципы предполагают определенность обложения, удобство уплаты налога и максимальное уменьшение издержек по его взиманию. Науковедением установлены четыре закономерности, которым должно отвечать реальное налогообложение: в перераспределение может включаться только реально созданная стоимость; конечная цель перераспределения - максимально возможное полное удовлетворение общественных потребностей; перераспределение осуществляется при условии не только сохранения, но и повышении уровня доходности всех сфер хозяйствования; перераспределение осуществляется в интересах всех участников воспроизводственного процесса.

Установленные закономерности можно сформулировать следующим образом: соответствие уровня налоговых изъятий объему вновь созданной стоимости, остающейся после удовлетворения всех воспроизводственных потребностей.

Таким образом, экономическая основа налогов, в частности регулирующих отношения платного недропользования, заключается в его перераспределении вновь созданной стоимости с целью удовлетворения общегосударственных потребностей.

Теория налогообложения должна отвечать на извечный вопрос: что целесообразнее - обеспечить формирование бюджета фискальными методами или снижением налогов добиваться стимулирования предпринимательской деятельности и расширения налоговой базы?

Платность недропользования обусловлена правом собственности государства на ресурсы и суверенной властью налогообложения.

В первом случае государство устанавливает, когда и в каких объемах вести разработку естественных богатств, получает соответствующую цену за свои богатства и распределяет поступления от добычи ресурсов в целях содействия устойчивого экономического роста с учетом последующих интересов. Во втором - обеспечивает поступления в государственную казну от ресурсного сектора экономики, таким же образом, как и от других секторов.

В итоге, основное значение платежей за пользования природными ресурсами заключается в выполняемой ими регулирующей и фискальной роли.

Налоговое регулирование процесса природопользования и охраны природы достигается посредством установления дифференцированных ставок налогов в зависимости от условий природопользования, а также через уплату штрафных санкций за ненадлежащее исполнение принятых недропользователем обязательств.

Фискальная роль налогов выражается в максимально возможном изъятии доходов от пользования природными ресурсами, финансировании процессов восстановления потребленных природных ресурсов и других общественно значимых мероприятий.

В отношении сектора естественных богатств государство играет две фискальные роли: оно является владельцем ресурсов и обладает суверенной властью нало 15 гообложения. В качестве суверенной налоговой власти государство несет ответственность за обеспечение того, чтобы сектор ресурсов внес соответствующий вклад в государственный бюджет таким же образом, как и другие отрасли. В качестве владельца ресурсов государство должно установить, когда вести разработку естественных богатств и когда обеспечить получение соответствующей цены за свои богатства и распределить поступления от добычи ресурсов с тем, чтобы содействовать устойчивому экономическому росту, учитывая интересы последующих поколений.

Большинство соглашений по нефтяной добыче заключаются на периоды от 10 до 30 лет, чтобы обеспечить (гарантировать) стабильные отношения между инвесторами (часто транснациональные компании) и государством. Одна из причин долгосрочных соглашений по разработке ресурсов заключается в смещении равновесия сил в период эксплуатации проекта. До начала изыскательских работ или на их ранней стадии сила лежит на стороне компаний ввиду существования мировой конкуренции по привлечению потенциальных инвесторов. Затем сила переходит к государству, и политическое давление по пересмотру условий соглашения становится почти непреодолимым после успешного задействования проекта и начала генерирования существенных прибылей.

С одной стороны, имеется фундаментальный конфликт между компанией и государством по разделу риска и вознаграждения за разработку ресурсов. Обе стороны хотят максимально увеличить вознаграждение и переложить как можно больший риск на другую сторону. С другой стороны, соглашения по ресурсам и соответствующие налоговые инструкции являются средством отождествления интересов компании и государства. Подлежащие разделу доходы максимально увеличиваются с учетом фискальных условий, благоприятствующих повышению эффективности разработки ресурсов.

## Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, источники и методы

Как известно, в России, начиная с 1994 года, приросты запасов нефти не компенсируют текущую добычу. Открываемые в последние годы залежи, в основном мелкие, и низко дебитные, с извлекаемыми запасами, не превышающими нескольких сотен тысяч тонн, составляют не более 75-80% годового объема добычи. Уменьшаются размеры новых месторождений не только в освоенных регионах -Поволжье, Северный Кавказ, Западная Сибирь, но и на новых перспективных площадях - Восточная Сибирь, Тимано-Печорская нефтегазоносная провинция. Основные приросты запасов в настоящее время получаются в основном за счет дополнительной разведки ранее открытых залежей, а также перевода запасов в более высокие категории - из предварительно оцененных в разведанные. Снижение прироста запасов, а, следовательно, и добычи углеводородного сырья в отличие от рудных полезных ископаемых, в первую очередь, объясняется высокой степенью изученности и выработанностью крупнейших и уникальных месторождений и лишь затем - низкими объемами капитальных вложений в развитие геологоразведки и смежных с ней отраслей.

Еще не так давно главным источником роста и поддержания добычи нефти в стране было открытие и ввод в эксплуатацию новых месторождений. Добывающие возможности отечественного топливно-энергетического комплекса зависели от состояния разведанности, подготовки к промышленной эксплуатации и степени вы-работанности запасов основных нефтегазовых провинций, с одной стороны, и от перспектив открытия новых масштабных высокопродуктивных районов, способных компенсировать выбывающие мощности, с другой. Причем, каждая из вновь вводимых доминирующих провинций (Северный Кавказ, затем Урал и Поволжье, после - Западная Сибирь) была крупнее предыдущей по запасам и включалась в эксплуатацию в тот период, когда предшествующая доминирующая провинция находилась в зрелой фазе своего развития. Все это обеспечивало для нефтегазодобычи страны в целом неуклонный рост, характерный для ранней фазы. Такое замещение истощающихся провинций новыми, и связанные с этим изменения уровней экономических показателей добычи, можно было бы назвать природной, объективной основой естественной динамики извлечения нефти.

Однако вопреки прежним тенденциям и возможным ожиданиям потенциал Западной Сибири как самой крупной нефтяной провинции, но подходящей сейчас к поздней стадии своего развития, в настоящее время не компенсируется введением в эксплуатацию новых промыслов в Восточно-Сибирской, Тимано-Печорской и Прикаспийской провинциях, ни по объему извлекаемых запасов, ни по условиям освоения.

В аналогичной ситуации находятся нефтегазоносные провинции арктического шельфа, где главную роль будут также играть стоимость извлечения углеводородного сырья и условия его транспортировки до потребителей. Не следует забывать и того, что начиная с конца 80-х годов, основные бюджетные инвестиции в нефтедобывающую промышленность тогда еще единого государства, направлялись на исследование и развитие крупнейшего Тенгизского месторождения, которое расположено в Казахстане и призвано было стать новой производственной базой поступательного развития отрасли, идущей на смену Западной Сибири. Соответственно после распада СССР подготовленная минерально-сырьевая база нефтедобычи оказалась за пределами России.

Наряду со снижением, по сравнению с прежними годами, добычи нефти продолжает ухудшаться и структура запасов - доля трудно извлекаемых, которые характеризуются изначально более низкими дебитами скважин и сравнительно невысокими темпами отбора нефти, уже достигла по России 55-60% и продолжает расти. В свою очередь, в условиях действующей налоговой системы низкий дебит скважин выступает одной из основных причин перевода скважин в категорию бездействующих. Неработающий фонд скважин уже привел к разбалансированию систем разработки месторождений, выборочной отработке запасов углеводородного сырья.

В конечном счете все это ведет к безвозвратным потерям части извлекаемых запасов, конечная нефтеотдача может уменьшиться на 5-7%, что при сегодняшнем объеме вовлеченных в разработку запасов нефти и текущих ценах мировых товарных рынков эквивалентно недополучению недропользователями России 2,5 млрд. долл. США ежегодно (300 млн. т.: 100 х 6 % х 140 долл. / т.), что является грубейшим нарушением Закона о недрах в части требований рационального использования природных ресурсов.

Обеспеченность рентабельными в разработке запасами (аналог «доказанных извлекаемых запасов» по западной классификации) по России в целом не превышает 20-25 лет, а по некоторым компаниям - 15-20 лет, что соответствует средней продолжительности разработки одного не очень крупного месторождения. С другой стороны, обеспеченность рентабельными запасами в целом по России составляет порядка двух инвестиционных (разведка с освоением) циклов при крайне неблагоприятном инвестиционном климате в стране. Это предопределяет необходимость заблаговременного принятия решений в отношении геологической и нефтедобывающей отраслей.

Разумеется, переход на более поздние стадии развития добычи является неизбежным явлением для любой страны и означает всего лишь необходимость пересмотра геологоразведочной стратегии и изменения финансово-экономической модели недропользования.

## Соглашения о разделе продукции, их сущность и назначение

Соглашения о разделе продукции (далее - СРП), как таковые, являются одной из прогрессивных правовых форм, регулирующих отношения в сфере недропользования, поскольку одновременно сочетают в себе преимущества диспозитивных норм, преобладающих в гражданско-правовых отношениях, и льготный налоговый режим, при котором удается обеспечить и бюджетные интересы. СРП по существу, является гражданско - правовой сделкой между собственником недр (государством) и инвестором (компанией). На основании этой сделки инвестор превращает в товар природный ресурс, принадлежащий государству, получая в собственность часть этого товара в объемах и на условиях оговоренных соглашением.

Уравновешенность и взаимный учет интересов как собственника недр, так и их пользователя позволяют соглашениям о разделе продукции не только по форме, в силу своего долгосрочного характера, но и по сути обеспечить стабильность, предсказуемость и эффективность коммерческих результатов деятельности инвестора. В свою очередь, эти условия, по конечному замыслу разработчиков правового механизма реализации СРП, должны служить гарантией достижения основных целей государственной политики в сфере недропользования, направленной на стимулирование добычи минерального сырья и его рациональное использование.

В общих чертах содержание всякого СРП как гражданско-правовой сделки, подлежащей реализации в условиях России, раскрывается в статье 2 Федерального закона РФ «О СРП» от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ. Государство, в собственности которого находятся недра, предоставляет инвестору на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на определенном участке недр и на ведение связанных с этим работ. Инвестор, в свою очередь, обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск, а затем произвести раздел произведенной продукции между сторонами соглашения. Право собственности на сырье вплоть до раздела остается за государством. Нефтяная компания, если речь идет о добыче углеводородно-

го сырья, по существу действует лишь в качестве подрядчика, но при этом осуществляет финансирование всех операций по проекту.

Инвестиционные затраты по мере того, как начинается добыча, возмещаются по определенной схеме путем передачи компании так называемой компенсационной нефти. Как правило, в соглашениях устанавливаются лимиты на объем сырья, передаваемого в текущем периоде в качестве возмещения затрат. Затем часть продукции, так называемая прибыльная нефть, остающаяся после возмещения затрат и уменьшенная по стоимости на суммы роялти, делится между компанией и государством в пропорциях, определение которых является пожалуй ключевым вопросом соглашения. Причем, налогом на прибыль у компании облагается только прибыльная нефть. В качестве своеобразной платы за привлеченные инвестиции, влекущей массу прямых и косвенных положительных эффектов для отечественной экономики, государство отказывается от взимания с компании и ее партнеров по проекту ряда налогов, подлежащих в общем порядке зачислению в бюджет.

После завершения реализации проекта все активы, созданные или приобретенные в рамках СРП, переходят в собственность государства, поскольку их стоимость к тому времени уже будет возмещена компании за счет компенсационной нефти.

На примере СРП мы сталкиваемся с так называемым проектным финансированием, при котором работы преимущественно осуществляются за счет кредитных ресурсов, то есть наиболее дорогих заимствований. По действующему в России специальному законодательству по СРП стоимость подлежащей налогообложению части прибыльной продукции уменьшается на сумму платежей инвестора за пользование заемными средствами без каких-либо ограничений по процентным ставкам. В действительности получается, что указанные работы финансируются отчасти за счет средств, подлежащих при определенных условиях в рамках общего налогового режима зачислению в бюджет государства.

Что же касается геологических, экологических и технологических рисков, сопровождающих проект, то для того и устанавливается договорная форма отношений, чтобы позволить инвестору учесть все эти обстоятельства в тексте соглашения, предусмотреть страховые и компенсационные механизмы. Иное дело - политические риски и риски, связанные с возможным в будущем пересмотром налогового законодательства. Правовая конструкция СРП такова, что позволяет обезопасить инвестора и его кредиторов от их влияния, в той мере, чтобы учет этих рисков не приводил к формированию в соглашении завышенной внутренней нормы рентабельности компании в ущерб интересам государства.

Законодательная база, позволяющая нам в сегодняшних условиях рассматривать уже в практической плоскости вопросы, связанные с особым налоговым режимом при СРП, прошла в России довольно трудный и противоречивый путь становления.

Сложившаяся в начале 90-х годов не вопреки, но помимо воли законодателя практика заключения с иностранными инвесторами соглашений о совместной деятельности с российскими недропользователями, предусматривающих раздел продукции, как правило, углеводородного сырья, не имела какого-либо отношения к СРП, в том их понимании, которое предусматривает особый налоговый и инвестиционный режим, государственные гарантии и т.п.

Первая попытка заложить правовые основы соглашений о разделе продукции, раскрыть их общие принципы, была реализована с принятием Указа Президента Российской Федерации «Вопросы соглашений о разделе продукции при пользовании недрами» от 24 декабря 1993 года № 2285. Этот документ долгое время был по сути единственным ориентиром для разработки более подробной нормативно-правовой базы и утратил силу лишь после издания Указа Президента РФ от 28 августа 1996 года № 1275 в связи с принятием Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Основная цель внедрения новых форм договорных отношений в сферу недропользования - привлечение инвестиций для интенсификации добычи любых видов минерального сырья. Средством ее достижения должна была послужить гибкая налоговая политика, предполагающая замену взимания всех налогов и других обязательных платежей, за исключением налога на прибыль и платежей за право на пользование недрами, разделом добытого минерального сырья между государством и инвестором.

Указ предусматривал освобождение продукции производственно-технического назначения, ввозимой инвестором в Россию в рамках соглашения, от взимания налога на добавленную стоимость и таможенных пошлин, закреплял принцип передачи инвестору части добытого минерального сырья для возмещения его затрат на производство. Кроме того, в документе содержались и важные государственные гарантии, предполагающие в случае принятия законодательных актов, ухудшающих коммерческие результаты деятельности инвестора, корректировку СРП в целях достижения коммерческих результатов, предполагавшихся исходя из норм, действовавших на момент заключения соглашения.

В этих условиях, несмотря на сохранившиеся очевидные пробелы в нормативно-правовом регулировании соглашений о разделе продукции, 22 июня 1994 года Правительством Российской Федерации и консорциумом иностранных фирм было подписано первое соглашение, предусматривающее разработку месторождений по проекту «Сахалин-2» на условиях раздела продукции. Однако вступление его в силу было обусловлено принятием специального закона о СРП, разработка которого в то время только началась.

В первом чтении проект Федерального закона «О СРП» был принят Постановлением Государственной Думы РФ от 24 февраля 1995 года № 567-1 ГД. Судя по тексту пояснительной записки, свою основную задачу разработчики видели в обеспечении для инвестора гарантий возврата вложенного в экономику России капитала. Объяснялось это высокой емкостью капиталовложений в инвестиционные проекты ТЭК, влиянием слабо предсказуемых природных факторов, а следовательно, повышенной «ценой» финансовых, системных, экологических и геологических рисков.

По своему содержанию данный законопроект представлял собой документ, в котором в очень сжатой, строго технологичной форме содержались нормы, регламентирующие вопросы собственности на имущество, налогообложения инвестора, а также касавшиеся порядка раздела добытой продукции.

Законодательная модель не противоречила ранее принятому по данному вопросу Указу Президента РФ, развивая основные его положения. В частности, предусматривалось, что налогообложение прибыли инвестора необходимо производить обособлено от налогообложения его прибыли по другим видам деятельности и, что особенно важно - по ставке налога, действующего на дату подписания соглашения. Из этого требования вытекала обязательность обособленного учета деятельности инвестора в рамках СРП от иных видов его деловой активности. Пойдя на определенные налоговые послабления, законодатель одновременно отметил, что какие-либо льготы по налогу на прибыль, закрепленные общим налоговым режимом, в данном случае не подлежат применению. Одновременно закреплялось положение, по которому налог на прибыль в части, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов РФ, должен вноситься в бюджет того субъекта, на территории которого расположен участок недр, независимо от места регистрации плательщика.

В то же время, эффективность законопроекта снижалась в связи с наличием в его тексте отсылочных норм по отдельным важным вопросам. Так, например, состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, не раскрывался в тексте этого документа. Он должен был определяться специальными актами Правительства РФ, перспективы принятия которых оставались неясными, вплоть до утверждения Постановлением Правительства РФ от 3 июля 1999 года № 740 «Положения о составе и порядке возмещения затрат при реализации соглашений о разделе продукции».

До вступления в силу Федерального закона «О СРП» в России было подписано 3 соглашения, каждое из которых основывалось на привлечении преимущественно иностранных инвестиций. Более того, по некоторым из них фактически началось финансирование начальных этапов работ. Производственные проекты, подлежащие реализации на аналогичных условиях в других регионах России, в частности предусмотренные Постановлением Правительства РФ от 31 мая 1995 года № 535 «О мерах по стабилизации социально-экономической обстановки в Тюменской области, Ханты-Мансийском и Ямало-Ненецком автономных округах», в тот период времени так и не были доведены до подписания необходимых документов.

