

© Адамов Н.А.,
д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансового менеджмента и
налогового консалтинга
Российский университет кооперации, Россия,

© Мельцас Е.О.,
руководитель отдела,
Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка

Особенности налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции (Штокман, Сахалин-1, Сахалин-2)

В статье рассматриваются особенности налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции, значительное внимание уделяется нормативно-правовому регулированию СРП

Ключевые слова: Соглашение о разделе продукции, инвестор, долгосрочные инвестиции

Соглашение о разделе продукции представляет собой вид инвестиционной деятельности, реализуемый в ходе поиска, разведки и добычи полезных ископаемых на территории Российской Федерации, в том числе на континентальном шельфе, а также в рамках исключительной экономической зоны России.

В настоящее время соглашение о разделе продукции (СРП) – важный инструмент привлечения долгосрочных инвестиций, как среди российских, так и иностранных, в российскую экономику.

То есть актуальность данной темы обусловлена необходимостью привлечения долгосрочных инвестиций, поскольку в настоящее время проблематике инвестиционного проектирования уделяется недостаточно внимания.

«В этом контексте наша задача – стимулировать именно долгосрочные внутренние и внешние инвестиции, а не просто приток спекулятивного капитала, хотя само по себе и то и другое будет происходить, но долгосрочные инвестиции, конечно, для нас всегда ценнее¹» - заявил бывший в то время Президентом РФ Дмитрий Анатольевич Медведев.

Для того чтобы понять актуальность данной темы исследования достаточно обратиться к выступлению Дмитрия Анатольевича Медведева на заседании Совета по развитию финансового рынка России, прошедшего в феврале текущего года.

В ходе своего выступления Дмитрий Медведев заявил о необходимости России в долгосрочных инвестициях, а не в спекулятивном капитале.

¹ <http://state.kremlin.ru>

По словам Дмитрия Медведева «отсутствие адекватных инструментов, естественно, вызывает у инвесторов – и у российских, и у иностранных – ненужные опасения. Это также является препятствием к запуску долгосрочных и масштабных проектов, а в целом – тормозит наше развитие, снижает конкурентоспособность нашей экономики и нашего финансового рынка в условиях глобального рынка, в условиях глобальной экономики²».

Также Д.А.Медведев отмечает, что в России произошли изменения системы налогообложения. А данное обстоятельство, в совокупности с задачей по привлечению долгосрочных инвестиционных вложений, указанную Дмитрием Медведевым, выявляет необходимость рассмотрения особенностей налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции, вопросов влияния системы налогообложения на развитие и распространение данного соглашения.

«Исторически СРП как юридическая форма обеспечения доступа международных корпораций к эксплуатации природных ресурсов развивающихся государств возникла после второй мировой войны и знаменовала переход от колониальной эпохи к новой системе международных хозяйственных связей³».

Первое соглашение о разделе продукции возникло в Индонезии в 1966 году.

«Соглашения представляли собой договор между крупными международными корпорациями и уполномоченными представителями правительств, фиксирующий платежи, которые иностранная компания должна была вносить в местный бюджет за право вести добычу полезных ископаемых на выделенном ей участке⁴».

Нормативно-правовое регулирование СРП закреплено в Налоговом кодексе РФ в качестве специального налогового режима: «система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1996 г. № 225-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.

Согласно статье 2 «Соглашение о разделе продукции» данного Федерального закона: «Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недр, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения⁵».

Налоговый Кодекс Российской Федерации дает определение понятию

² <http://state.kremlin.ru>

³ <http://www.gazeta.ru>

⁴ <http://www.gazeta.ru>

⁵ <http://www.legis.ru>

«произведенной продукции», под которой в данном случае понимается «количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству, соответствующей государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов⁶».

То есть при заключении соглашения о разделе продукции, инвестор подписывает соглашение с государственными органами, согласно которому последнее обязано предоставить инвестору участок недр, а также выдать лицензию на право его разработки.

«Вопрос о правовой природе соглашения о разделе продукции дискутируется среди специалистов. По мнению одних, СРП, несмотря на наличие специфических условий, относится к гражданско-правовым договорам. Другие считают, что СРП является инвестиционным контрактом, построенным по модели административного договора. Административный договор отличается рядом особенностей, присущих также и СРП: участием в договоре субъекта, обладающего властными полномочиями, регулированием отношений, основанных на административном подчинении (налоговые, экологические и т.п.), системой лицензирования⁷».

Как известно, основной принцип соглашения о разделе продукции состоит в том, что в результате данного вида соглашения с государством, инвестор, имеет определенные налоговые льготы в сфере налогообложения.

Особенности налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции, в частности, заключаются в следующих моментах.

Согласно статье 346 главы 26 Налогового Кодекса Российской Федерации при использовании соглашения о разделе продукции инвестор производит уплату в бюджет следующих видов налогов и сборов:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) налог на прибыль организаций;
- 3) единый социальный налог;
- 4) налог на добычу полезных ископаемых;
- 5) платежи за пользование природными ресурсами;
- 6) плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- 7) водный налог;
- 8) государственную пошлину;
- 9) таможенные сборы;
- 10) земельный налог;

⁶ Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, статья 346³⁴

⁷ <http://www.lawtoday.ru>

11) акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье»

В результате инвестор не выплачивает региональные и местные налоги «по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплачиваемых инвестором налога на добавленную стоимость, единого социального налога, платежей за пользование природными ресурсами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению⁸»

То есть выплата налогов инвестором происходит следующим образом:

1) налог на прибыль

«В соответствии с Законом "О СРП" налог на прибыль уплачивается Инвестором следующим образом:

налогооблагаемой базой является прибыльная продукция Инвестора, уменьшенная на сумму его платежей за пользование заемными средствами, его разовых платежей при пользовании недрами, а также на сумму других не возмещаемых ему в соответствии с условиями Соглашения затрат; применяется ставка налога на прибыль, действующая на момент подписания СРП;

льготы по налогу на прибыль, предусмотренные законодательством Российской Федерации, не применяются;

налог на прибыль в установленном размере вносится в бюджет субъекта Российской Федерации, на территории которого расположен предоставляемый в пользование участок недр, независимо от места регистрации плательщика⁹».

2) налоговые платежи за использование недр, в состав которых входят

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии (бонусы), выплачиваемые при использовании определенных участков недр на территории Российской Федерации;

- ежегодные платежи на проведение поисковых и разведочных работ;

- роялти - плата за право разработки и добычи природных ресурсов.

Данные налоговые платежи выплачиваются регулярно.

Согласно Налоговому Кодексу Российской Федерации к особенностям налогообложения деятельности в рамках соглашения о разделе продукции относится постанова на учет налогоплательщика в налоговом органе, которая производится «по месту нахождения участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения¹⁰».

В Налоговом кодексе Российской Федерации также закреплено, что в случае если в рамках соглашения о разделе продукции инвестором является

⁸ Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, статья 346³⁴

⁹ <http://www.businesspravo.ru>

¹⁰ Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, пункт 1, статья 346⁴¹

иностранная компания, то особенности ее учета устанавливаются Министерством Финансов Российской Федерации.

Соглашение о разделе продукции как вид инвестиционной деятельности можно подразделить на два этапа:

Первый этап распространяется на временной отрезок, когда инвестор оплачивает только платежи - период инвестиций.

На втором этапе, так называемом периоде возврата капитала, так как инвестор возмещает расходы. Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет виды возмещаемых затрат в следующем составе:

1) расходы, понесенные налогоплательщиком до вступления соглашения в силу. Для данных затрат в Налоговом кодексе Российской Федерации предусматривается различия учета системы налогообложения для российских и иностранных организаций. В частности для отечественных компаний данные затраты подлежат «возмещению в размере, не превышающем остаточную стоимость амортизируемого имущества», для зарубежных фирм – «в размере не превышающем уровень рыночных цен¹¹».

2) расходы, произведенные налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия, к числу которых относятся

- затраты на освоение природных ресурсов;
- расходы, связанные с первоначальной стоимостью основных фондов и нематериальных активов, то есть с приобретением, изготовлением или сооружением имущества, подлежащего амортизации «и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования¹²»;
- затраты, понесенные в виде отчислений в ликвидационный фонд, используемые для финансирования ликвидационных работ;
- издержки, «связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государству в безвозмездное пользование налогоплательщику¹³».

На этом этапе также происходит разделение продукции в пропорциях указанных в договоре на две части: компенсационную, то есть часть, находящуюся в собственности инвестора, и прибыльную, или по-другому часть «передаваемая государству, заменяет взимание налогов, сборов, пошлин, акцизов и других обязательных платежей, предусмотренных действующим законодательством, за исключением налога на прибыль и платежей за право пользования недрами, роялти и платежей, предусмотренных Законом "О СРП"».

Однако «можно отметить, что после установления в 1996 году относительно четкой двухэтапной процедуры заключения СРП процесс проникновения иностранного капитала в добывающую промышленность России шел не слишком быстро¹⁴».

¹¹ Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, статья 346³⁸, пункт 9

¹² Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, статья 346³⁸, пункт 9

¹³ Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 26⁴, статья 346³⁸, пункт 9

¹⁴ <http://www.gazeta.ru>

На сегодняшний день наиболее известные соглашения о разделе продукции: Штокман, Сахалин-1, Сахалин-2.

Сахалин-2 - проект соглашения о разделе продукции, включающий разработку двух шельфовых месторождений, а именно

- 1) Пильтун-Астохское нефтяное месторождение с попутным газом;
- 2) Лунское газовое месторождение с попутным газовым конденсатом и нефтяной оторочкой.

Соглашение о разделе продукции по проекту "Сахалин-1" было заключено 30 июня 1995 года и вступило в силу 10 июня 1996 года. В рамках проекта разрабатывались нефтегазовые месторождения Чайво, Аркутун-Даги, Одопту.

Однако соглашение о разделе продукции по проекту "Сахалин-2", было заключено еще раньше - 22 июня 1994 года.

«Общие запасы составляют 182,4 млн. т нефти и 633,6 млрд. куб. м газа (по другим данным — 150 млн. тонн нефти и 500 млрд. кубометров газа).

В рамках проекта с 2008 года предполагается экспортировать 8 млн. тонн нефти и 9,6 млн. тонн сжиженного природного газа (СПГ) в год с первого в России завода СПГ. Весь газ «Сахалина-2» уже законтрактован покупателями, в основном в Японии.

Оператор проекта «Сахалин-2» — компания Sakhalin Energy, ее акционеры (до декабря 2006) — Shell (55 %) и Mitsui (25 %) с Mitsubishi (20 %). В декабре 2006 подписан протокол о вхождении «Газпрома» в Sakhalin Energy. С апреля 2007 года у «Газпрома» в Sakhalin Energy — 50 % плюс одна акция, у Shell — 27,5 %, Mitsui — 12,5 %, Mitsubishi — 10 %. За контроль в проекте российский газовый монополист заплатил \$7,45 млрд. Как говорится в сообщении «Газпрома», Sakhalin Energy останется компанией-оператором проекта, «Газпром» «будет играть ведущую роль как мажоритарный акционер», а Shell продолжит вносить «существенный вклад в оперативное управление и останется техническим консультантом¹⁵».

Штокмановское газоконденсатное месторождение является одним из наиболее крупных месторождений в мире, расположенное в Баренцевом море

Проект комплексного освоения Штокмановского газоконденсатного месторождения представляет собой российский проект с использованием мирового опыта и международных инвестиций. Хотя сырье, извлеченное с помощью Штокмановского проекта, имеет основное значение на мировых рынках голубого топлива: «Штокман определен в качестве ресурсной базы для поставок газа по трубопроводу «Северный поток» в страны Западной Европы, а также для производства российского СПГ¹⁶, который впоследствии будет реализован на западноевропейском и североамериканском рынках¹⁷», однако «участие российской промышленности — неременное и необходимое условие его успешной реализации¹⁸».

¹⁵ <http://ru.wikipedia.org>

¹⁶ Сжиженный природный газ

¹⁷ <http://www.shtokman.ru>

¹⁸ <http://www.shtokman.ru>

Проект комплексного освоения Штокмановского газоконденсатного месторождения в Баренцевом море имеет долгосрочную основу.

В соответствии с пунктом 2 статьи 5 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции»: «Действие соглашения по инициативе инвестора, а также при условии выполнения им принятых на себя обязательств продлевается на срок, достаточный для завершения экономически целесообразной добычи минерального сырья и обеспечения рационального использования и охраны недр. При этом условия и порядок такого продления определяются соглашением¹⁹». То есть в законе закреплён неограниченный период действия соглашения о разделе продукции, что определяет длительность данных экономических отношений.

Благодаря этому Штокман обеспечит поставку энергетического топлива за пределы Российской Федерации и станет важным инструментом обеспечения энергетической безопасности в Европе. «Разработка Штокмановского газоконденсатного месторождения создает основу для промышленного освоения углеводородного потенциала арктического шельфа, а также укрепляет позицию России в качестве ведущего игрока не только на европейском газовом, но и на глобальном энергетическом рынке²⁰».

Другими важными факторами необходимости применения данного проекта являются следующие моменты.

1. «Диверсификация экспортных продуктов (трубный газ и СПГ), а также маршрутов их вывода на глобальный рынок сбыта сделает поставки газа более гибкими и потому — надёжными²¹».

2. «Штокмановский проект создаст базу для переноса в Россию современных технологий управления, проектирования и производства промышленной продукции для освоения морских месторождений углеводородов и, что немаловажно, обеспечит загрузку производственных мощностей российских промышленных предприятий в условиях глобального экономического кризиса²²».

Опыт применения соглашения о разделе продукции в России рассматривается неоднозначно.

Так, в настоящее время существуют различные мнения относительно эффективности применения соглашения о разделе продукции. В этом случае, чаще всего рассматривается эффект, достигаемый с помощью соглашения о разделе продукции в инвестиционной деятельности.

«Подавляющее большинство специалистов считают, что "прямой" раздел наиболее привлекателен для российских инвесторов, поскольку обеспечивает независимость вкладываемых средств от изменений налогового законодательства. Инвестор получает гарантии на долгосрочную перспективу по количеству продукции, остающейся в его распоряжении. В этих условиях в

¹⁹ Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1996 г. № 225-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями, статья 5 пункт 2.

²⁰ <http://www.shtokman.ru>

²¹ <http://www.shtokman.ru>

²² <http://www.shtokman.ru>

возвратности своих средств - в срок и в полном объеме - будут также уверены и кредиторы инвестора, что положительно отразится на общем инвестиционном климате. Упрощается реализация самого соглашения, поскольку у государства отпадает необходимость в постоянном контроле за правильностью определения компенсационной продукции, за исчислением и уплатой инвестором налогов²³».

Другая точка зрения для обоснования необходимости соглашения о разделе продукции для инвесторов приводит следующие факторы:

- инвесторы получают возможность пользоваться недрами, минеральным сырьем, природными ресурсам;
- уменьшение уровня риска за счет возмещения расходов в натуральной форме;
- стабильностью применяемой системы налогообложения.

«Инвестиционную привлекательность соглашений о разделе продукции обеспечивают:

- специальный налоговый режим, при котором инвестор платит минимум налогов, а государство получает максимальные доходы в виде платы за пользование недрами, налога на прибыль и своей доли от прибыльной продукции (но после того, как инвестор окупит свои затраты по проекту);

- стабильность условий соглашения на весь срок реализации проекта (до 30-50 лет) и гарантии судебной защиты прав инвестора от административного произвола, в том числе и в третейских (международных) арбитражных судах. Использование минерально-сырьевой базы в режиме СПИ (с иностранными и отечественными инвесторами) должно рассматриваться, прежде всего, как источник реинвестирования в обрабатывающие отрасли промышленности.

Мультипликативный эффект может выразиться в обеспечении заказами различных промышленных и транспортных предприятий России²⁴».

Для государства применение соглашения о разделе продукции имеет следующие преимущества:

- «привлечь инвестиции для разработки малоэффективных месторождений;
- контролировать реализацию проекта путем увязки доли прибыльной продукции с фактической (накопленной) доходностью;
- заинтересовать инвестора в конечном результате проекта и рациональном использовании природных ресурсов²⁵».

Однако существует ряд экономистов, которые, считают применение соглашения о разделе продукции неэффективным. Эффективность его использования они относят лишь к развивающимся странам, либо странам, которые не имеют достаточно длительного опыта разработки и не в состоянии сами обеспечить данные мероприятия ввиду отсутствия у них необходимого оборудования.

²³ <http://www.lawtoday.ru>

²⁴ <http://gold.prime-tass.ru>

²⁵ <http://www.cfin.ru/press/afa/1999-3/05-5.shtml?printversion>

Итак, соглашение о разделе продукции может успешно функционировать только на основе налоговых льгот, предоставляемых государством. Это делает данный специальный налоговый режим более привлекательным, а также позволяет ускорить экономическое и технологическое развитие государства.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Москва: Проспект, КноРус, 2010. – 704 с.
2. Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1996 г. № 225-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
3. Адамов Н.А., Тилов А.А. Лизинг: правовые и экономические основы, особенности бухгалтерского учета и налогообложения. Учебное пособие. 2-е издание – СПб: Питер, 2007.
4. Адамов Н.А., Емельянов А.Н. Основы налоговой системы во времена Киевской Руси (IX – X вв.) Все о налогах. – № 12. – 2008,
5. Адамов Н.А., Емельянов А.Н. Возникновение налоговой системы в эпоху первичного становления Российской государственности // Финансовый менеджмент: теория и практика. – № 3. – 2008.
6. Адамов Н.А., Ковшова М.В. Специфика системы налогообложения коммерческих банков // Финансовый бизнес. – № 3. – 2010.
7. Адамов Н.А., Пенчукова Т.А. Методика исчисления налога на прибыль у лизинговых компаний // Лизинг. – № 7. – 2009.
8. Финансовый менеджмент: учебное пособие. 2-изд., перераб. и доп./ под общей редакцией Н.А. Адамова. – М.: ЗАО ИД «Экономическая газета», 2012. – 518с.
9. <http://www.cfin.ru/press/afa/1999-3/05-5.shtml?printversion>
10. <http://nalog.consultant.ru/>
11. <http://www.businesspravo.ru>
12. <http://www.gazeta.ru>
13. <http://www.lawtoday.ru>
14. <http://www.legis.ru>
15. <http://gold.prime-tass.ru>
16. <http://www.shtokman.ru>
17. <http://state.kremlin.ru>
18. <http://ru.wikipedia.org>