

Литература

1. О недрах: Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 (ред. от 03.07.2016) // СЗ РФ. 1995. № 10. Ст. 823.
2. Об отходах производства и потребления: Федеральный закон от 24.06.1998 г. № 89-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // СЗ РФ. 1998. № 26. Ст. 3009.
3. Кулагин Н.И. Концепции комплексного освоения подземного пространства города // Сборник материалы Международного форума «Комплексное освоение подземного пространства мегаполисов – как одно из важнейших направлений государственного управления развитием территорий». – СПб.: Изд-во СПбГУ, 2012. – С. 11.

**НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И СУБСИДИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИМИ КОМПАНИЯМИ США**

**А.В. Большунов**

*Научный руководитель профессор П.Н. Зятиков*

*Национальный исследовательский Томский политехнический университет, г. Томск, Россия*

В последнее время в информационном поле появляется информация о замене налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) налогом на финансовый результат (НФР) и налогом на добавленный доход (НДД). По мнению аналитиков, из-за высоких налоговых нагрузок, обусловленных в большой степени необходимостью уплаты НДПИ, конечный коэффициент извлекаемых запасов (КИН) на месторождениях с трудно извлекаемыми запасами, в условиях низкого качества добываемой нефти в России, не соответствует современным требованиям к политике ресурсо-эффективного недропользования. Предприятия, сталкивающиеся с такими проблемами, не могут эффективно вести свою деятельность без налоговых льгот по уплате НДПИ. Ввиду индивидуальных геологических и технологических особенностей, нефте-газодобычи льготы необходимо устанавливать также индивидуальные под каждый объект разработки. Данная ситуация требует разработки более гибкого механизма правоприменения этой системы. При замене НДПИ на НФР и НДД, в отличие от действующего НДПИ, НФР и НДД, взимаются не со стоимости добытой нефти, а учитывают расходы на ее добычу и поэтому не нуждаются в индивидуальном регулировании тарифа льготы, при осложненных условиях добычи.

Эффективность и пользу для бюджета Российской Федерации этого нововведения можно проанализировать, глядя на опыт стран, не использующих НДПИ, например, США. США является страной, где применяется эффективная налоговая ставка (аналог НФР), и не используется НДПИ. Нефтегазовые доходы играют важную роль в формировании бюджета США. Основная доходная база бюджета США формировалась и по сегодняшний день продолжает формироваться за счет налоговых сборов от нефтегазодобывающих компаний.

Опираясь на статью, опубликованную информационным агентством USA today: «Companies paying the most in income taxes» или «Компании, выплачивающие самый большой налог на прибыль», не трудно заметить, что огромную долю налоговых сборов взимается именно с нефтегазодобывающих компаний.

*Таблица 1*

*Рейтинг предприятий США, заплативших самые большие налоги в 2012 г.*

	Компания	Налоговые выплаты в 2012 году, миллиард. \$	Эффективная налоговая ставка, %
1	ExxonMobil	31.05	39.4
2	Chevron	20.0	43.2
3	Apple	14.21	25.4
4	Wells Fargo	9.1	32
5	Wal-Mart	7.98	31
6	ConocoPhillips	7.94	51.5
7	JPMorgan	7.63	26.4
8	Berkshire Hathaway	6.92	31.1
9	IBM	5.30	24.2
10	Microsoft	4.57	22.8
	TOTAL:	114.70	

Из таблицы 1 видно, что самая большая сумма уплачена нефтяными компаниями. ExxonMobil, Chevron и ConocoPhillips в совокупности заплатили \$ 59 миллиардов долларов в 2012 году. Величина эффективных налоговых ставок ExxonMobil – 39,4 %, Chevron – 43,2 % и ConocoPhillips – 51,5 % выше, чем у остальных американских корпораций. Усредненная ставка по остальным корпорациям из списка около 27 % , что в 1,7 раза меньше, чем платят нефтегазовые компании.

Однако на практике, суммы налогов, уплаченные нефтегазовыми компаниями, являются неполными, и нефтегазовые компании сильно уменьшают своё налоговое бремя за счет пробелов в налоговом законодательстве и сильного лоббирования своих интересов.

Из доклада «Taxpayers CommonSense», в США в 20 крупнейших нефтяных и газовых компаний заплатили 11,7% в виде налогов с 2009 по 2013 г. Это значительно меньше, чем установленная законом ставка корпоративного

налога в размере 35 %. Компании достигли таких низких ставок в значительной степени из-за «специальных положений» в налоговом кодексе, позволяющих субсидировать большую налоговую нагрузку.

На сегодняшний день нефтяная и газовая промышленность является одной из крупнейших и наиболее прибыльных отраслей в мире, однако пользуется различными налоговыми льготами и вычетами, зачастую эффективность списания которых, не поддается аудиту.

Рассмотрим вычеты, льготы, и уловки при подсчете налогооблагаемой базы, на которые идут нефтегазодобывающие компании США.

#### Вычеты из налогооблагаемой базы: Нематериальные затраты

В Нефтегазовой промышленности используется налоговый вычет с доходов при исследовательской и экспериментальной деятельности. Все геологоразведочные проекты, исследования и эксперименты (R&E) подлежат вычету из дохода до налогообложения. При этом максимальная сумма вычета не ограничена. Расходы исследований и экспериментов (R&E) определяются как разумные затраты, понесенные для деятельности, направленной на предоставление информации, которая позволит устранить неопределенность в отношении разработки или совершенствования технологий добычи природных ресурсов. Неопределенность существует, если имеющаяся информация не устанавливает, как разработать или усовершенствовать продукт или технологию.

#### Вычет затрат на бурение скважин (IDC): Нематериальные затраты

Нематериальные затраты на бурение (IDC) включают затраты на проектирование проектов разработки, проектов бурения, проектов изготовление буровых платформ, а также зарплаты специалистов, топливо, ремонт, пережатка и расходные материалы, связанные с бурением скважин и подготовкой технико-промышленных территорий для освоения и разработки месторождений. Затраты на бурение (IDC) могут представлять от 60 до 80 % затрат на общее освоение скважины, включая все виды пуско-наладочных работ, проводимых на скважине. IDC вычет позволяет квалифицированным разработчикам природных ресурсов вычесть все эти затраты немедленно (единообразно). Интегрированные производители нефти и газа таким образом могут значительно занижать налогооблагаемую базу, в отличие от предприятий других отраслей, которые должны нести все затраты за счет средств налог с которых уже уплачен.

Другие материальные капитальные затраты на бурение могут быть вычтены из их коммерческого дохода в течение определенного периода времени за счет амортизационных отчислений, основанный на классе актива, например, 5, 7 или 10 лет, в некоторых случаях до 20 лет (рассчитывается из полезного срока службы скважины). Списание на нематериальные расходы является уникальным для разработчиков природных ресурсов, которые могут претендовать на этот вывод, так как этот вывод не подлежит никакому ограничению максимальной суммы, в отличие от малого бизнеса, правила списания вычетов которого жестко регламентируются.

Объединенный комитет по налогам и сборам США считает, что отмена нематериального бурения и затраты на разработку нефтяных и газовых скважин сэкономят налогоплательщикам \$ 13,7 млрд в течение 10 лет.

#### Вычет на истощение актива

Вычет на истощение актива теоретически основывается на принципе, компания должна быть в состоянии вычесть из своего дохода стоимость актива на часть потерянной стоимости. Другими словами, истощение аналогично амортизационным отчислениям на капитальные затраты завода и оборудования. Расходы вычитаются из доходов до того, как чистая прибыль облагается налогом. Этот вывод должен позволить восстановить стоимость аренды для нефтяных и газовых скважин, а также стоимость других природных ресурсов. Общий вычет никогда не будет превышать 100 % в течение срока службы скважины, так что приближает точный вычет капитальных затрат, которые покроют все затраты, связанные с приобретением или арендой участка разработки.

Номинально вычет процента истощения предназначен для того, чтобы позволить нефтяной и газовой промышленности вычесть затраты на приобретение прав на нефтяные и газовые ресурсы. На практике же законодательно механизм подсчета процента истощения (налогового вычета) не привязан к стоимости приобретения участка и к коэффициенту извлечения нефти, концепция восстановления капитальных затрат, следовательно, не выполняется и фактически позволяет делать определенную часть валового дохода без взимания налогов. Это позволяет нефтегазовым компаниям «скользящий» вычет в процентах от валового дохода от каждой скважины.

Вычет на истощение доходов был впервые принят в 1926 году. Тогда вычет был установлен на уровне 27,5 % для нефтяных и газовых скважин, а также ограничивается до 50 % от чистой прибыли от скважины. В 1975 году процент истощения вычет был уменьшен до 15 %, а ограничение было установлено на уровне 65 % от чистой прибыли. Наиболее заметным изменением было то, что интегрированные нефтяные компании – те, которые работают с нефтеперерабатывающими заводами, а также добыча нефти и газа из бурения – были ограничены от уплаты вычета на истощение актива. В 1990 году ограничение было пересмотрено снова, процент истощения отчислений в размере до 100 % от чистой прибыли Установка лимита на 100 % означает, что вычет может компенсировать весь чистый доход – производитель может заплатить нулевой налог на доход при определенных обстоятельствах.

#### Вычет работ восстановления нефтеносных свойств пластов

Вычет затрат на усиление добычи нефти включает в себя различные методы повышения производительности добычи нефти и газа. Методы позволяют увеличить количество нефти или газа, извлеченного (КИН), и продлить

срок службы скважины. Основными методами восстановления нефтеносности являются:

- гидроразрыв пласта (ГРП);
- химико-физические воздействия на пласт.

Нефтяная и газовая промышленность предложила вычет работ по восстановлению нефтеносных свойств пластов, стандартное возмещение затрат. Компании считают, что работы по восстановлению полезны лишь на исключительно короткий период (период полезности), и получают вычет стоимости немедленно, и избегают капитализации и амортизации затрат в течение срока службы полезности. А аргументы, что восстановление может поддерживать производство из скважины в течение определенного периода времени, и необходимости поэтапного списания амортизационных и капитальных расходов, не действуют, т. к. налоговые и другие органы не вправе решать целесообразно и насколько целесообразно было то или иное техническое решение предпринятое предприятием.

#### Амортизация периода геологических и геолого-физических затрат

Геологические и геофизические оценки (ГГО) являются мероприятиями, которыми нефтяные и газовые компании занимаются, чтобы определить, где нефть и газ могут быть расположены, и в каком количестве, а также определить, где бурение может быть наиболее подходящим. Деятельность может включать в себя сейсмические исследования, электромагнитные обзоры, другие виды дистанционного зондирования, пробное бурение и другие методики. В законе об энергетической политике 2005 года указано, что налоговый вычет для геологических и геофизических оценок нефтяных и газовых небольших компаний должен быть признан амортизационной период – 24 месяца. Для крупных интегрированных нефтяных компаний, срок амортизации составляет семь лет. Даже этот длительный период не привязан к реальной полезности информации, полученной из оценок ГГО.

ГГО непосредственно не дают доход. Инвестиции в ГГО дают свой вклад в доход компании и увеличение капитализации за счет прироста активов, в течение всего срока использования компанией имущества (актива). Таким образом, результаты ГГО инвестиции являются основным активом, стоимость которого должна быть признана в течение периода полезности полученной информации.

Семь лет не является крайним периодом оценки, полученная информация в ходе геологических и геолого-физических процедур может быть полезна в течение всего срока разработки. Текущее положение просто предоставляет налоговые субсидии для нефтегазовых компаний.

Объединенный комитет по налогам и сборам подсчитал, что изменение этого периода амортизации к равномерному 7 лет позволит сэкономить налогоплательщикам \$ 1,25 млрд в течение 10 лет.

#### Льготы налогообложения: Льгота на поддержание внутреннего производства

США ранее создавали стимулы для экспорта промышленных товаров за счет исключения экстра-территориального дохода (ЕТИ). Эта субсидия была признана незаконной в рамках Всемирной торговой организации (ВТО) и была отменена в 2004 году. Вычет был включен в американский закон о создании рабочих мест в 2004 году в попытке заменить преимущество, что американские экспортеры, теряя, таким образом, допустимой доход в соответствии с правилами ВТО. По сравнению с ЕТИ, значительно расширили спектр деятельности, которая не может претендовать на благо.

Примерно одна треть всей корпоративной активности в США в настоящее время имеет право на этот вычет, в том числе горнодобывающая промышленность, добыча нефти, сельское хозяйство, строительство, архитектура, машиностроение и производство программного обеспечения.

Характер добычи нефти и газа таков, что рабочие места, связанные с добычей нефти и газа из скважин США не может быть перемещен за границу. Нефтегазовые компании обладают многими спектрами непроизводственной деятельности, которые создают существенную экономическую выгоду и много высококвалифицированных рабочих мест, не поддержанных экстра-территориальному переносу из-за высокой стоимости подготовки специалистов и необходимости поддержки их образованности. Высокий уровень, предъявляемый к квалификации персонала, не позволяет создавать много рабочих мест. Предприятия не обязаны демонстрировать новые рабочие места, созданные в результате деятельности.

Уровень отечественного производства остается неизменным, введением вычета производственной деятельности не помогло. Почти десять лет после вступления в силу уровень отечественного производства продолжает свое устойчивое снижение по сравнению с 1950-х годов. Бюро трудовой статистики сообщает, что сектор обрабатывающей промышленности приходится лишь 8,1 % отечественных рабочих мест в 2010 году, и дальнейшее снижение до 7 % к 2020 году.

Объединенный комитет по налогам и сборам подсчитал, что ограничение на вычет дохода, приходящийся на отечественное производство нефти, природного газа, а также их первичные продукты, позволит сэкономить налогоплательщикам \$ 21,8 млрд в течение 10 лет.

#### Уловки при подсчете налогооблагаемой базы: Last-In (LIFO) и First-Out (FIFO)

LIFO представляет собой метод оценки стоимости запасов компании по отношению к стоимости товаров, проданных в данном году. Валовая прибыль налогоплательщика от продажи товаров определяется путем вычитания стоимости проданных товаров от валовой выручки. Налогоплательщики, для которых производство, приобретение или продажа товаров является существенным фактором, приносящих доход должен поддерживать инвентарный учет для определения стоимости товаров, проданных в течение налогового периода.

Себестоимость проданных товаров, как правило, определяется путем сложения инвентаризации налогоплательщика в начале года до покупок, сделанных в течение года и вычитания инвентаризации налогоплательщика в конце года. Методы, используемые для учета запасов включают в себя FIFO, который предполагает элементы, приобретенные в конце года налогоплательщиком, а также метод LIFO, который предполагает элементы, приобретенные в течении года налогоплательщиком.

LIFO является концептуальным порождением «базового фондового метода», который ведет свое происхождение в Соединенном Королевстве более ста лет назад. Базовый метод предполагает поддержание минимального количества запаса (база запаса) товарно-материальных запасов, который следует рассматривать в качестве основного средства на сумму первоначальной стоимости приобретения. Верховный суд США отменил метод базового запаса для целей налогообложения в 1930 году. Конгресс принял LIFO в Законе о вырубке в 1939 году.

LIFO позволяет компаниям отсрочить платеж по увеличению стоимости их товаров, даже если увеличения не имеют ничего общего с общей инфляцией, т.е. с явной целью LIFO.

Цена на нефть зависит от множества факторов – таких, как вопросы безопасности и глобальные сдвиги в спросе, которые увеличили стоимость нефти гораздо больше, чем общий уровень инфляции. С 2005 по 2013 год, цена на устье скважины нефти выросла почти на 130 %, по сравнению с ростом на 32 % по индексу цен производителей для всех производственных и рост на 21 % потребительских цен. Но, так как нефтяные и газовые компании используют LIFO, не существует никакого различия между увеличением стоимости запасов в результате инфляции и других факторов.

LIFO также создает явно ложные предположения о товарно-материальных запасах нефтяной компании. До тех пор, как продажи компании не превышают свои покупки, его инвентаризация считается, что товар ранее не был продан. Компания, которая использовала LIFO в течение многих лет и сохраняет свои уровни запасов, будет теоретически иметь товар в его инвентаризации, начиная с тех времен, когда он начал использовать LIFO, который мог быть до тех пор, как 75 лет назад.

#### Мастер товарищества с ограниченной ответственностью (МТОО)

Мастер товарищества с ограниченной ответственностью (МТОО) представляет собой партнерство, или общество с ограниченной ответственностью с интересами, которые торгуют на открытом бирже или на внебиржевом рынке, как и акций в корпорации. МТОО имеют все характеристики, обычно связанные с корпорациями. МТОО могут свободно передаваться на публичных рынках. МТОО подчиняются тем же принципам бухгалтерского учета и отчетности публичных компаний, а также правила о ценных бумагах, которые применяются к публично торгуемым компаниям. Тем не менее, инвесторы защищены от личной ответственности за действия или бездействие, единственный их риск это потеря инвестиций.

МТОО, в отличие от корпораций, облагаются налогом на прирост капитала, исключая налог на прибыль для этих публичных организаций и создание значительное преимущество для них в доступе капиталовложений.

Опираясь на опыт США, можно сделать следующие выводы:

При отказе использование НДС в своей налоговой политике и замене его на НФР и НДС, российские нефтегазодобывающие компании смогут уменьшить свои налоговые выплаты в бюджет РФ за счет уменьшения налогооблагаемой базы. Так как бюджет РФ состоит преимущественно из доходов от нефтегазового сектора экономики, решение о замене НДС негативно скажется на выполнении социальных обязательств, лежащих на плечах правительства.

#### Литература

1. Ebeh Ezeoha A., Ogamba E. Corporate tax shield or fraud? Insight from Nigeria // International Journal of Law and Management. – 2010. – Т. 52. – № 1. – С. 5–20.
2. Engel E. M. R. A., Galetovic A., Raddatz C. E. Taxes and income distribution in Chile: some unpleasant redistributive arithmetic // Journal of Development Economics. – 1999. – Т. 59. – № 1. – С. 155–192.
3. McIntyre R. et al. Corporate taxpayers & corporate tax dodgers. – 2011.
4. McIntyre R.S., Nguyen T.D.C. Corporate income taxes in the 1990s. – Washington, DC: Institute on Taxation and Economic Policy, 2000.
5. Сайфиева С. Н. О налоговом маневрировании в российской экономике // Евразийский Союз Ученых. – 2015. – № 6-1 (15). – С. 149-153.