

# ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ НДС ОТ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ И НУЖНА, И ВОЗМОЖНА



Вопросам налогообложения добычи нефти в зависимости от рентабельности разработки много внимания было уделено в работах ГП ХМАО-Югры «Научно-аналитический центр рационального недропользования имени В.И.Шпильмана», представители которого пару лет назад делали на эту тему очень обстоятельный доклад на Санкт-Петербургском экономическом форуме. В кризисные времена эта проблема представляется еще острее. Более того, создание системы налогообложения доходов от добычи нефти, концептуальные предложения к принципам которой освещены в настоящей статье, не представляется автору неразрешимой задачей, но решение ее, безусловно, требует творческих усилий не только специалистов-налоговиков, но и широкого круга специалистов технической направленности — геологов, разработчиков и деятелей науки.

**П**унктом №4 Киришского протокола ряда федеральных ведомств поручена разработка проекта концепции налогообложения новых месторождений, основанной на результатах деятельности.

Понятно, почему люди, готовившие проект протокола, остановились именно на новых месторождениях — это проект «с нуля», не отягощенный прошлыми затратами, которые было бы необходимо «вписывать» в новую модель налогообложения, что значительно усложнило бы администрирование.

Понятно также, почему главной идеей новой концепции налогообложения добычи нефти предписано принять именно результат —

а это в нашем случае прибыль, потому что при прочих равных условиях именно результат в конечном итоге является мерилom дифференцированной природной ренты.

Как известно, существует два принципиальных подхода к налогообложению добычи природных ресурсов и изъятию через налогообложение дифференцированной природной ренты.

Первый — это частично применяемый в настоящее время для целей исчисления налога на добычу полезных ископаемых — коэффициентный, когда имеется формула расчета налога, а в нее добавляются различные коэффициенты, характеризующие те или иные условия разработки месторождения.

Второй — когда определяется финансовый результат от разработки месторождения, который либо с применением прогрессивной шкалы, либо в зависимости от уровня рентабельности, либо с использованием комбинации этих методов облагается налогом на прибыль. Долгое время именно коэффициентный метод был приоритетным при разработке различных моделей налогообложения добычи полезных ископаемых.

## Что дифференцировать?

Однако чем дольше такие модели разрабатывались, чем сложнее они становились, тем четче в сознании разработчиков укрепля-

лась мысль, что данный подход не применим на практике, во всяком случае, в объемах, достаточных для реального дифференцирования налогообложения добычи полезных ископаемых.

*Это объясняется рядом причин:*

- во-первых, для каждого вида полезных ископаемых необходима своя система коэффициентов;
- во-вторых, условия разработки месторождений в Татарстане отличаются от условий разработки в Западной Сибири, Коми и Тимано-Печоре, соответственно, подобрать значения коэффициентов для совершенно разных горно-геологических условий разработки крайне сложно;

- в-третьих, даже в пределах одного нефтедобывающего региона возможно такое совпадение коэффициентов, которое при абсолютной правильности арифметических расчетов может дать совершенно некорректные результаты.

Именно в связи с указанными выше трудностями практика дифференцирования НДСПИ реализовывалась до последнего времени «лоскутно-портняжным» методом — введен коэффициент, характеризующий степень выработанности, установлена нулевая ставка в отношении отдельных регионов нефтедобычи.

По мнению автора, на этом потенциал использования коэффициентного метода исчерпан и необходимо сосредоточить усилия на разработке подходов дифференцированного налогообложения финансового результата разработки месторождений полезных ископаемых.

При этом необходимо четко понимать, что требуется дифференцировать налогообложение не в разрезе организаций-пользователей, регионов добычи или определенных нефтегазовых горизонтов, а в разрезе лицензионных участков.

Таким образом, поставленную Председателем Правительства Российской Федерации В.Путиным перед федеральными министерствами задачу можно сформулировать так: разработать модель дифференцированного налогообложения дохода от добычи

нефти в разрезе лицензионных участков на основе зависимости рентабельности добычи нефти от различных геолого-экономических условий разработки.

### **Как дифференцировать?**

При этом перед заинтересованными в решении данной главной задачи стоит промежуточная задача: каким образом можно определить финансовый результат от добычи нефти на конкретном лицензионном участке?

По мнению федеральных органов, к пониманию которого нас косвенно подводит как раз формулировка данного председателем правительства поручения, эта задача решения не имеет. Тем не менее, в настоящей статье автор постарается высказать свою точку зрения в отношении возможностей решения вышеуказанной промежуточной задачи.

Возьмем за основу несколько сценарных условий, на которых будем строить всю последующую цепь рассуждений: юридическое лицо владеет тремя лицензиями на право пользования недрами, владеет автозаправочной станцией, оказывает транспортные услуги. Два лицензионных участка находятся в эксплуатации более пяти лет, один лицензионный участок будет введен в эксплуатацию в следующем году, для реализации инвестиционного проекта по данному участку недропользователь привлекает кредитные ресурсы.

По мнению автора, налогообложение доходов от добычи нефти в налоговой системе России должно выделяться в отдельную главу Налогового кодекса. Очевидно, что для выявления финансового результата от разработки лицензионных участков необходим обособленный учет доходов и расходов, относимых на каждый участок.

Таким образом, в текущем году у нашего недропользователя доходы будут распределяться между тремя объектами: (1) лицензионный участок 1; (2) лицензионный участок 2; (3) виды деятельности, не имеющие отношения к пользованию недрами.

Распределение дохода от реализации между видами деятельности «добыча нефти» и иными видами деятельности должно производиться прямым методом и вряд ли вызовет какие-либо затруднения.

### **При прочих равных условиях именно результат — прибыль — в конечном итоге является мерилем дифференцированной природной ренты**

Доходы от продажи нефти, относимые на лицензионные участки 1 и 2, делаются пропорционально объемам добычи нефти на соответствующих участках. Отсюда возникает вопрос о необходимости обеспечения объективного учета добычи по каждому участку.

### **Долгое время коэффициентный метод был приоритетным при разработке различных моделей налогообложения добычи полезных ископаемых, но он себя исчерпал**

Не секрет, что существуют возможности для манипулирования добычей при использовании косвенного метода учета, поэтому, на взгляд автора, необходимо вернуться к обязательному применению прямого метода учета добываемой продукции по каждому лицензионному участку.

Внереализационные доходы должны относиться к деятельности по добыче нефти только в том случае, если эти доходы напрямую имеют к ней отношение. Распределение внереализационных

### **Необходимо сосредоточить усилия на разработке подходов дифференцированного налогообложения финансового результата разработки лицензионных участков**

доходов между лицензионными участками должно также осуществляться по прямой признаку, а в случае если это невозможно, то по следующей формуле:

$$D_i^{ep} = D_{onc}^{ep} \times \frac{D_i^p + P_i^p + KB_i}{D^p + P^p + KB}, \text{ где}$$

$D_i^{ep}$  – внереализационные доходы, относящиеся на  $i$  – тый лицензионный участок;

$D_{onc}^{ep}$  – внереализационные доходы, относящиеся к деятельности по добыче нефти и газа;

$D_i^p$  – доходы от реализации, относящиеся к  $i$  – тому лицензионному участку за предыдущий налоговый период;

$P_i^p$  – расходы, связанные с производством и реализацией, относящиеся к  $i$  – тому лицензионному участку за предыдущий налоговый период;

$KB_i$  – капитальные вложения в основные средства  $i$  – того лицензионного участка за предыдущий налоговый период;

$D^p, P^p, KB$  – доходы от реализации, расходы, связанные с производством и реализацией, капитальные вложения, относящиеся к деятельности по добыче нефти и газа.

В то же время, учитывая некоторую условность понятия «напрямую», а также состав внереализационных доходов и расходов, раскрываемых в главе 25 Налогового

### Для получения наиболее объективного результата внереализационные доходы и расходы лучше вообще исключить из расчета налогооблагаемой прибыли от добычи нефти

кодекса, для целей получения наиболее объективного результата внереализационные доходы и расходы лучше вообще исключить из расчета налогооблагаемой прибыли от добычи нефти.

### Разница сформированных доходов и расходов в разрезе лицензионных участков является финансовым результатом добычи нефти по каждому участку

Что касается расходов, связанных с производством и реализацией, то распределение таких расходов между деятельностью по добыче нефти и иными видами деятельности должно осуществляться по вышеуказанному прин-

### Расчет суммы налога по каждому лицензионному участку прост: чем выше рентабельность, тем выше налог

ципу — пропорционально сумме доходов от реализации, расходов, связанных с производством и реализацией, и сумме капитальных вложений за предыдущий налоговый период.

В разрезе лицензионных участков различные статьи расходов, связанных с производством и реализацией, должны распределяться исходя из привязки к той или иной базе, которая в наибольшей степени определяет величину соответствующих расходов и величину которой можно точно и достоверно определить.

Так, распределение прямых расходов на добычу нефти между лицензионными участками должно происходить по прямому признаку, а если это невозможно — пропорционально следующим базам:

а) расходы на ремонт и обслуживание оборудования — пропорционально фонду скважин;

б) расходы на оплату труда — пропорционально отработанному календарному времени нефтяных скважин;

в) остальные расходы — пропорционально объему добываемой жидкости.

В свою очередь, распределение косвенных расходов между видами деятельности предприятия и между лицензионными участками должно происходить пропорционально сумме доходов, прямых расходов и капитальных вложений за предыдущий налоговый период.

Разница сформированных в соответствии с вышеуказанными принципами доходов и расходов в разрезе лицензионных участков является финансовым результатом добычи нефти по каждому лицензионному участку.

Расчет суммы налога по каждому лицензионному участку должен осуществляться следующим образом:


а) если отношение полученного финансового результата к до-

ходам (рентабельность) не превышает 20%, то полученная сумма финансового результата облагается по действующей ставке налога на прибыль;

б) если отношение полученного финансового результата к доходам превышает 20%, но не более 50%, то с суммы финансового результата, соответствующего 20%-ной рентабельности, уплачивается налог по действующей ставке налога на прибыль, а с суммы, превышающей 20%-ную рентабельность, — налог по ставке 50%;

в) если отношение полученного финансового результата к доходам превышает 50%, то с суммы финансового результата, соответствующего 20%-ной рентабельности, уплачивается налог по действующей ставке налога на прибыль; с суммы, превышающей 20%-ную рентабельность, но не превышающей 50%-ную, — налог по ставке 50%; а суммы, превышающей 50%-ную рентабельность, — налог по ставке 80%.

Необходимо отметить, что для полноценного учета финансового результата от добычи нефти по каждому лицензионному участку необходимо капитализировать расходы на освоение природных ресурсов до момента ввода лицензионного участка в разработку и списывать в соответствии с предусмотренными в настоящее время в главе 25 правилами непосредственно в уменьшение доходов, полученных от добычи нефти по лицензионному участку, на котором вышеуказанные расходы были понесены.

Кроме того, введение системы налогообложения доходов от добычи нефти должно сопровождаться давно анонсируемой федеральными органами государственной власти реформой государственного контроля в отношении трансфертного ценообразования. Хотя, по мнению автора, проблему трансфертных цен для целей налогообложения можно было бы решить значительно проще — например, обязать владельцев лицензий на право пользования недрами предоставлять не менее 25% добываемой нефти через биржевые торги на территории Российской Федерации. 



# Календарь мероприятий НОУ «Школа «ПравоТЭК» на 2009 год



## Зимняя школа

Правовое регулирование электроэнергетики в Российской Федерации	Учебно-практический курс	3-4 февраля
Налогообложение и арбитражная практика в сфере электроэнергетики	Практический семинар	25-26 февраля

## Весенняя школа

Налогообложение и арбитражная практика для нефтегазовых компаний	Практический семинар	18-19 марта
Договоры в электроэнергетике: проблемы и практика	Практический семинар	8-9 апреля
НЕДРА-2009: новые документы, проблемы и практика	Практический семинар	23-24 апреля
Налогообложение и арбитражная практика в сфере электроэнергетики	Практический семинар	21-22 мая

## Летняя школа

НДПИ-2009: проблемы нефти и газа	Практический семинар	9 июня
НДПИ-2009: проблемы твердых полезных ископаемых	Практический семинар	10 июня
Проблемы конкуренции в электроэнергетике: комментарии ФАС России	Практический семинар	24-25 июня
Обустройство месторождений полезных ископаемых: проблемы и практика земельно-имущественных отношений	Практический семинар	8-9 июля
Актуальная практика и проблемы лицензирования недропользования в Российской Федерации	Круглый стол	9 июля
Договоры в электроэнергетике: проблемы и практика	Практический семинар	16-17 июля

## Осенняя школа

Налогообложение и арбитражная практика в сфере электроэнергетики	Практический семинар	сентябрь
Договоры в электроэнергетике: проблемы и практика	Практический семинар	октябрь
Проблемы и практика земельно-имущественных отношений в электроэнергетике	Практический семинар	октябрь
<b>Международный форум</b> <b>www.lawtek.ru</b> <b>ПравоТЭК'2009</b>	Налоги и ТЭК-2010	17 ноября
	Недра и Право	18 ноября
	Нефть, Газ и Право	19 ноября
Нефтегазовые активы: проблемы и практика приобретений	Практический семинар	ноябрь

## Зимняя школа

Договоры в электроэнергетике: проблемы и практика	Практический семинар	декабрь
Обустройство месторождений полезных ископаемых: проблемы и практика земельно-имущественных отношений	Практический семинар	декабрь

Даты проведения мероприятий могут быть изменены. Пожалуйста, уточняйте на сайте [www.school.lawtek.ru](http://www.school.lawtek.ru) или у организаторов.