

Основные проблемы взимания НДС

М.М. Юмаев

Я остановлюсь на тех проблемах налогообложения, которые есть как в методологическом плане, так и в плане администрирования, а также на перспективах развития налогообложения добычи в дальнейшем.

В отношении методологических проблем по налогу на добычу полезных ископаемых при разработке месторождений углеводородного сырья Федеральной налоговой службой Российской Федерации сформированы определенные позиции, которые доводились и через средства массовой информации и непосредственно до налогоплательщиков.

Основной проблемой налогообложения добычи углеводородного сырья в 2004 г. явилось введение нового механизма налогообложения газового конденсата, добываемого из нефтегазоконденсатных месторождений. До 1 января 2004 г. этот конденсат облагался по твердой ставке в рублях за 1 т, с 2005 г. глава 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) предусматривает налогообложение конденсата в процентном отношении от его стоимости, независимо от того, из месторождений какого типа он добыт. Это привело к вопросам о том, как правильно определять налоговую базу в отношении конденсата, если он как самостоятельное полезное ископаемое не реализуется.

Вспомним, что порядок налогообложения акцизами нефти и газового конденсата, добываемых совместно, действовал более или менее эффективно в Российской Федерации более 10 лет. В такой ситуации необходимо учитывать, что единственно возможный вариант определения обособленного количества газового конденсата существует только при отдельной добыче нефти и конденсата и отдельном учете количества добытых полезных ископаемых. На практике налогоплательщики иногда применяют различные методики косвенного расчета количества конденсата, добытого в смеси, что нельзя признать безусловно правильным подходом.

Вопрос, связанный с определением количества добытого полезного ископаемого, является в целом важным вопросом при определении налоговой базы. Налоговой базой при добыче нефти является количество добытой продукции, но нефтяные компании руководствуются при определении ее количества документами, изданными до появления новых хозяйственных, рыночных механизмов. Не учитывают эти документы и особенностей новой системы налогообложения добычи. Поэтому одним из направлений совершенствования является обеспечение полного учета



добытой нефти. В частности, ФНС России официально рассматривала проект новой инструкции по учету добытой нефти, разработанной Метрологическим центром энергоресурсов. С вопросом правильного определения и учета количества добытой нефти связана и проблема определения количества потерянных полезных ископаемых и указания в декларациях фактических потерь в пределах нормативов.

Следующей проблемой методологического характера является полнота уплаты налога при добыче нефти из скважин, которые могут быть законсервированы (имеются и такие факты), из геолого-разведочных скважин. Если организация имеет лицензию на право пользования недрами (это касается и любых других полезных ископаемых), она уплачивает налог в отношении всего сырья, которое она добывает на этом лицензионном участке независимо от того, на какой стадии процесса освоения или разработки месторождения это происходит. Например, если лицензия выдана на ведение поисково-оценочных, разведочных работ на нефть, то в процессе эксплуатации соответствующих скважин производится пробная добыча нефти, и эта нефть будет являться объектом налогообложения.

Как правило, нефте- и газодобывающие компании используют в своей деятельности общераспространенные полезные ископаемые (песок, гравий, песчаные смеси и т.д.), например, для строительных работ, отсыпки дорог. Хотелось бы напомнить, что в случае отсутствия фактов реализации этих ископаемых в налоговом периоде оценка их стоимости для целей налогообложения производится исходя из расчетной стоимости, т.е. исходя из величины расходов на добычу. В данном случае необходимо полностью сложить все расходы на добычу всех полезных ископаемых, включая основное полезное ископаемое, и распределить полученную сумму расходов между основным полезным ископаемым и иными полезными ископаемыми пропорционально их количеству. Несмотря на то, что предприятие может подсчитать все затраты на добычу конкретного по-

лезного ископаемого, позиция налоговых органов однозначна. Кроме того, следует отметить и сложность построения п. 4 ст. 340 НК РФ, который как раз и раскрывает метод оценки по расчетной стоимости. Мы видим проблемы механизма исчисления налога по затратному методу и работаем над их решением.

Нужно обратить внимание и на разработку месторождений техногенного углеводородного сырья. При разработке месторождений такого типа добываемая продукция относится к полезному ископаемому и подлежит налогообложению, независимо от того, указан ли конкретно в НК РФ вид данного полезного ископаемого, поскольку согласно п. 1 ст. 337 полезное ископаемое — это продукция, которая содержится в минеральном сырье, в данном случае — в сырье техногенного месторождения. При этом следует учитывать и основания применения нулевых налоговых ставок.

Об особенностях применения нулевой ставки вопросы возникают уже в меньшем количестве. Первое — нормативы потерь углеводородного сырья. Нормативы потерь утверждаются Минпромэнерго России по согласованию с МПР России, с Ростехнадзором, хотя и не в начале года, но по всем компаниям (в отличие от твердых полезных ископаемых). Если налоговый орган устанавливает несоответствие между величинами, согласованными территориальным органом Ростехнадзора и утвержденными Минпромэнерго, причина этого несоответствия выясняется. В настоящее время рассматривается вопрос об изменении механизма утверждения нормативов потерь и углеводородного и твердого сырья, закрепления этих функций за органами Ростехнадзора.

Второе — некондиционные запасы полезных ископаемых. За период действия главы 26 НК РФ из Минпромэнерго России материалы в части отнесения каких-либо запасов полезных ископаемых к некондиционным не поступали. Нужно еще раз обратить внимание на различие между ранее списанными запасами и некондиционными запасами.

Если в отношении ранее списанных запасов для применения нулевой налоговой ставки достаточно решения соответствующей комиссии по запасам об их списании, то по некондиционным запасам необходима информация, которая идет через федеральный уровень: МПР России (по согласованию с Минпромэнерго России и Минэкономразвития России) — ФНС России. Только в этом случае решение об отнесении запасов к некондиционным является легитимным.

В отношении правомерности применения коэффициента 0,7 к сумме налога необходимо помнить, что его могут применять только налогоплательщики, которые были освобождены от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы по состоянию на 1 июля 2001 г. как осуществившие геолого-разведочные работы за собственный счет либо возместившие расходы государства на эти цели. Если изменения в лицензию в части освобождения от уплаты отчислений на ВМСБ были внесены после 1 июля 2001 г., т.е. задним числом, то нельзя говорить о том, что компания была освобождена на указанную дату от этих отчислений и имеет право на применение понижающего коэффициента 0,7 к сумме налога. Ведь в соответствии с Законом РФ «О недрах» все условия, связанные с платежами при пользовании недрами, должны содержаться в лицензии на право пользования недрами. Если лицензия переоформляется на другое лицо в соответствии с гражданским законодательством, то правопреемник имеет право на применение коэффициента 0,7.

Далее мы публикуем вопросы, которые задавались М.М. Юмаеву после его доклада на 4-ой Международной научно-практической конференции «НефтьГазПраво/RusEnergyLaw Week2004».

Вопрос. Что является объектом налогообложения при разработке месторождений, содержащих газовый конденсат, — стабильный газовый конденсат или нестабильный?

Ответ. Из п. 1 ст. 337 НК РФ следует, что под объектом налогообложения понимается продукция, которая содержится в минеральном сырье и которая соответствует определенному стандарту. Поэтому заключение по вопросу об отнесении сырья к полезному ископаемому принимается на основании и проекта разработки месторождения, и карты технологического процесса. В данном случае мы говорим не о продукции обрабатывающей промышленности, а о стадиях подготовки продукции добывающей промышленности определенного стандарта. При получении стабильного газового конденсата операции по его производству являются операциями по первичной переработке нестабильного газового конденсата, по доведению его до стандартной продукции.

Вопрос. Известно, что разрабатывается новый закон о недрах. Проект планируется рассмотреть в течение 2004 г. Проект разрабатывается в соответствии с президентской программой совершенствования горных отношений, которые говорят о том, что необходимо не только фискальное направление развивать в той теме, которую Вы затронули, но и иные интересы учитывать. С этой точки зрения у меня два вопроса. Во-первых, поступает ли к Вам информация об этой разработке, во-вторых, есть ли у Вас своя собственная позиция о концепции, планируется ли изменение подходов к налогообложению, а именно: учитывать не только фискальные интересы, но и другие интересы?

Ответ. ФНС России не является ответственным исполнителем по подготовке проекта нового закона о недрах. При формировании системы налогообложения не только в горнодобывающей промышленности, но и в любой отрасли, связанной с использованием природными ресурсами, дол-



жны учитываться не только фискальные приоритеты, но в большей степени отдаваться предпочтению регулирующим факторам, которые позволяют учитывать особенности изъятия ресурсов и в конечном итоге увеличивать их рентный потенциал. Одним из возможных вариантов является предоставление налоговых скидок на начальном этапе разработки месторождения, на заключительном этапе добычи, учет качества ресурсов и иных значимых факторов. Концепцию проекта нового закона о недрах мы знаем, соответствующее заключение направлялось в МПР России.

Вопрос. По Вашему мнению, те вопросы, которые сейчас затронуты в действующем законе о недрах и те вопросы, которые затронуты в Налоговом кодексе, изменят ли свое направление в связи с введением Кодекса о недрах?

Ответ. Проект закона о недрах предусматривает введение договорных отношений при использовании недр с взиманием установленной договором платы и иных платежей за недра, которые взимаются и в настоящее время. Но неясно, каким будет соотношение норм налогового и гражданского законодательства. По моему мнению, необходимо вначале четко определить основания приобретения прав на пользование участком недр таким образом, как это сделано в земельном законодательстве.

Вопрос. Третья статья Налогового кодекса, пункт 3, звучит: «налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование», пункт 1 этой же статьи звучит: «при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика по уплате налога». Как это связать со ставкой НДС для нефтедобывающих организаций, которые не экспортируют нефть?

Ответ. Рынок сбыта полезных ископаемых с позиции ФНС России не является определяющим фактором в контрольных целях. Ведь применение твердой ставки упрощает налоговое администрирование. Следует учитывать, что обязанность на граждан уплачивать законно установленные налоги возлагает на граждан Конституция РФ. НДС установлен законом, поэтому все споры о конституционности его норм могут быть разрешены в установленном порядке.

Теперь несколько слов о перспективах развития законодательства о налогах и сборах и налогового администрирования. В результате административной реформы несколько меняются функции налоговых органов. Их работа будет сосредоточена в основном на контрольной работе. Функции по разъяснению порядка применения налогового законодательства закреплены за финансовыми органами. Тем не менее налоговые органы обязаны сообщать налогоплательщикам о действующих налогах и сборах, доводить формы налоговых деклараций, они будут и рассматривать споры с конкретными налогоплательщиками.

Несколько слов о дифференциации налогообложения добычи нефти. Следует признать, что в законодательстве о налогах и сборах преобладает фискальная составляющая, о регулирующей функции НДС говорить в полной мере нельзя. В настоящее время в законодательных, исполнительных и предпринимательских кругах работают группы по рассмотрению возможностей и принципов введения дифференциации налогообложения добычи. Чем больше налоговая нагрузка на компании, тем больше возможен уход от налогообложения. Тем не менее критерии дифференциации должны быть легко администрируемыми — компании должны иметь возможность легко их определять, а налоговые органы — контролировать правильность определения.

Это тем более актуально, что с 2005 г. повышается базовая ставка налога на добычу нефти — с 347 руб. до 419 руб., а также изменяется порядок расчета коэффициента динамики мировых цен на нефтяное сырье: число 8 в формуле заменено на число 9, а знаменатель 252 — на 261. Поэтому значение коэффициента при прочих равных условиях в 2005 г. будет меньше.

Если говорить о газодобывающей промышленности, то в свое время также рассматривался вопрос о возможности дифференциации ставок НДС по различным типам газа. Тем не менее была установлена единая ставка 107 руб. за 1 тыс. куб. м, с 2005 г. ставка налога увеличивается до 135 руб.

В отношении налога на дополнительный доход добычи углеводородного сырья (НДД) ФНС России пока не располагает сведениями о более или менее реальных сроках его введения.