

Вопросы дифференциации НДСПИ: возможные решения

С.Е. Донской, директор Департамента экономики и финансов МПР России

Внесенные изменения в главу 26 Налогового кодекса в 2006 г. вызывают многочисленные вопросы недропользователей о порядке применения действующего налогового законодательства при определении участка недр, понятия прямого учета добытого полезного ископаемого, показателей государственного баланса и вязкости нефти. Актуальность темы обусловлена многочисленными запросами недропользователей о порядке применения правовых норм, устанавливающих льготы по НДСПИ, в адрес органов исполнительной власти. Автор излагает правовую позицию МПР России по данным вопросам.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» в главу 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» были внесены изменения, направленные на дифференциацию НДСПИ в отношении новых и выработанных месторождений нефти, а также месторождений с высоковязкой нефтью.

Уже сейчас органы исполнительной власти, ответственные за применение положений законодательства о НДСПИ, получают многочисленные запросы недропользователей в отношении порядка применения указанных норм, устанавливающих льготы по НДСПИ. В частности, вопросы вызывают:

- определение участка недр, в отношении которого рассчитываются показатели начальных извлекаемых запасов и накопленной добычи, необходимые для определения соответствующих коэффициентов;
- понятие прямого учета добытого полезного ископаемого;
- порядок применения показателей государственного баланса запасов полезных ископаемых для расчета предусмотренных законом коэффициентов;
- порядок расчета показателя вязкости нефти на конкретном участке недр при наличии на конкретном участке недр продуктивных горизонтов различной вязкости.

Хотелось бы остановиться подробнее на указанных вопросах и позиции МПР России.

1. Понятие «участок недр» для целей применения Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ

Понятие «участок недр» активно используется действующим российским законодательством о недрах, а также гражданским и конституционным законодательством для целей определения объекта, в отношении которого возникают права и обязанности недропользователя. Или, иными словами, выделяя участок недр из общей массы

государственного фонда недр, государство обособляет блок недр и предоставляет его в пользование физическим лицам и субъектам предпринимательской деятельности. В отношении участка недр у недропользователя возникает право его использования для целей поисков, оценки, разведки и добычи полезных ископаемых.

Практика и законодательное регулирование этого ключевого термина законодательства о недрах не являются однозначными. В частности, в соответствии со статьей 7 Закона Российской Федерации «О недрах» участки недр для целей добычи полезных ископаемых предоставляются в виде горного отвода, для целей ведения поисково-оценочных работ — в виде геологического отвода. Однако на участке недр могут находиться и несколько горных отводов или горный отвод может быть меньше, чем предоставленный в пользование участок недр, как это часто бывает, когда недра предоставлены в пользование по совмещенной лицензии.

Для целей применения налогового законодательства такого рода неопределенность недопустима, в связи с чем при определении участка недр, подпадающего под действие льготы по НДС, мы будем исходить из следующего.

Основным документом, характеризующим индивидуальные признаки участка недр, обособляющим участок недр из состава общего фонда недр и удостоверяющим права недропользования в отношении конкретного участка, в соответствии со статьей 11 Закона Российской Федерации «О недрах» является лицензия на пользование участком недр. В связи с этим при решении вопроса об определении участка недр для целей применения Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ целесообразно исходить из данных, установленных в соответствующей лицензии, тех пространственных границ и характеристик участка недр, которые данной лицензией предусмотрены.

В этом случае при предоставлении лицензии на добычу полезных ископаемых участок недр, как правило, будет совпадать с границами предварительного и уточненного горных отводов. При предоставлении права пользования для целей поисков, оценки, разведки и добычи нефти и газа на основании совмещенной лицензии участок недр должен будет идентифицироваться в соответствии с указанными в лицензии пространственными границами, независимо от фактов оформления горно-

отводных актов в отношении тех месторождений и залежей на участке недр, запасы нефти и газа на которых прошли государственную экспертизу и учтены государственным балансом.

Таким образом, определение степени выработанности необходимо производить по всему участку недр в целом, пространственные границы которого указаны в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным объектам разработки — пластам, залежам, горизонтам или месторождениям соответствующего участка недр.

2. Порядок применения прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр в целях предоставления льгот по НДС

Под прямым методом учета количества добытой нефти на конкретных участках недр в соответствии с пунктом 2 статьи 339 Налогового кодекса понимается наличие у недропользователя технологической возможности вести при помощи измерительных средств и устройств количественный учет продукции, добытой в пределах конкретного участка недр, первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту Российской Федерации и уменьшенной с учетом фактических потерь полезного ископаемого, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 339 Налогового кодекса. Указанное определение имеет несколько характерных признаков.

- Для целей применения льготы по НДС нельзя использовать косвенный учет количества добываемой нефти — по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.
- Налогоплательщик должен иметь технологическую возможность, установленную в согласованном в определенном порядке техническим проектом разработки месторождения, осуществлять количественный учет нефти, добытой только на конкретном участке недр, до ее смешивания с нефтью, произведенной на других участках.
- Количественному учету для целей льготирования по НДС подлежит нефть, первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации или стандарту отрасли, т.е. учитывается не нефтесодержа-

щая жидкость на устье скважины, а продукция, прошедшая первичную переработку, сепарацию и доведенная до установленного стандарта качества. Таким образом, нефть с конкретного участка недр, по которому предлагается применение льготы, должна быть доведена до государственного стандарта и учтена отдельно от нефти, добываемой на других участках недр. Это возможно только там, где по техническому проекту устройства месторождения пункт подготовки нефти обрабатывает нефть одного участка недр.

- Еще одним обязательным признаком прямого учета продукции является то, что указанный метод прямого учета должен быть предусмотрен не только утвержденным в установленном порядке техническим проектом разработки месторождения, но также и учетной политикой налогоплательщика.

3. Порядок применения показателей государственного баланса для расчета коэффициента K_g

В соответствии с действующим налоговым законодательством коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр (K_g), определяется налогоплательщиком в порядке, установленном главой 26 части второй Налогового кодекса.

В случае если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент K_g рассчитывается по формуле, указанной в Налоговом кодексе.

$$K_g = 3,8 - 3,5 \cdot N/V,$$

где N — сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых за календарный год, предшествующий налоговому периоду, в котором происходит применение коэффициента K_g ; V — начальные извлекаемые запасы нефти, определяемые как сумма запасов категорий А, В, С₁ и С₂ по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Государственный баланс запасов полезных ископаемых, который ведет Роснедра, содержит данные о запасах по месторождениям, залежам полезных ископаемых, а также по каждой выданной на их разработку лицензии на пользование недрами.

Сумма накопленной добычи нефти (N) на конкретном участке недр (включая потери при добыче) принимается по конкретным пунктам и статьям Государственного баланса запасов полезных ископаемых за календарный год, предшествующий налоговому периоду, в котором происходит применение коэффициента K_g .

С учетом того, что согласно статье 341 Налогового кодекса налоговым периодом по НДС признается календарный месяц, налогоплательщик в течение календарного года применяет степень выработанности соответствующего участка недр, определенную им самостоятельно на основании утвержденного Государственного баланса запасов полезных ископаемых по состоянию на первый налоговый период этого календарного года.

Начальные извлекаемые запасы нефти (V) определяются как сумма текущих запасов категорий А, В, С₁ и С₂ по конкретным пунктам и статьям Государственного баланса полезных ископаемых по конкретному участку недр и накопленной добычи в соответствии с данными Государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.).

4. Порядок применения ставки 0 % по НДС при добыче недропользователями сверхвязкой нефти

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % (0 рублей) при добыче сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр.

При этом необходимо использование недропользователем прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр.

Очевидно, что при расчетах вязкости нефти на участке недр надо взвешивать, т.е. считать средневзвешенную вязкость нефти по участку недр. Наиболее целесообразным способом является расчет средневзвешенного показателя вязкости (по объему начально-извлекаемых запасов по данным Государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.). □