

Какую нефть облагать НДС: нетто или брутто?

С.Ю. Шаповалов, генеральный директор юридической компании «Налоговая помощь»

В 2007 г. у нефтяников появились новые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Однако новые льготы породили новые проблемы. Между тем до сих пор не решены некоторые старые проблемы. В частности, нефтяные компании и налоговые органы до сих пор не могут прийти к общему мнению по вопросу, какую кондицию нефти следует признавать добытым полезным ископаемым и, соответственно, какую нефть надо облагать НДС.

Основные аргументы сторон

Проблема выбора связана с неясностью формулировки подпункта 3 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), согласно которой добытым полезным ископаемым признается нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная.

На практике возник вопрос: а до какой степени надо добытую нефть обезвоживать, обессолить и стабилизировать? От ответа на этот вопрос зависело, сколько НДС придется заплатить нефтяникам.

Поскольку для нефти налоговая база согласно пункту 2 статьи 340 НК РФ определяется как количество добытой недропользователем обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти, то нефтяникам выгодно признавать полезным ископаемым максимально чистую нефть (нефть нетто). Такая нефть за счет отсутствия в ней посторонних примесей занимает меньший объем, чем нефть, в которой сохраняется некоторое количество углеводородов (нефть брутто). Следовательно, налог с нефти брутто будет больше, чем с содержащей в ней нефти нетто. Разница между объемами может составить 1 %, а при нынешних ценах (налоговых ставках) на нефть цена этого процента становится гигантской.

Как это ни парадоксально, но каждая из позиций может быть вполне логично обоснована. Нефтяники указывают на то, что НК РФ

Новые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ), которые появились у нефтяников в 2007 г., породили новые проблемы. Между тем до сих пор не решены некоторые старые проблемы. В частности, нефтяные компании и налоговые органы до сих пор не могут прийти к общему мнению по вопросу, какую кондицию нефти следует признавать добытым полезным ископаемым и, соответственно, какую нефть надо облагать НДС. Автор в своей статье приводит основные аргументы сторон — Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и недропользователей — в отношении нефти нетто и брутто. Делает выводы на конкретных примерах, хотя и не берет на себя ответственность предсказать, как может на практике разрешиться тот или иной спор.

не ограничивает степень очистки нефти, следовательно, с точки зрения буквального смысла он требует полного обезвоживания и обессоливания нефти. Нефть брутто не является таковой, а значит, не может признаваться добытым полезным ископаемым.

Сторонники иного подхода настаивают на том, что добытым полезным ископаемым признается такая кондиция нефти, которая соответствует стандарту (ГОСТ Р 51858–2002 «Нефть. Общие технические условия»). Поскольку ГОСТ на нефть допускает содержание в ней примесей, то полезным ископаемым должна признаваться нефть брутто.

И действительно, в пункте 1 статьи 337 НК РФ прямо сказано, что добытое полезное ископаемое должно соответствовать стандарту (это условие выполняется) и это первая продукция, соответствующая стандарту (опять же нефть брутто первична по отношению к нефти нетто). Что касается необходимости полной очистки, то НК РФ прямо об этом не говорит, а потому вывод нефтяников в этой части небеспорен.

В то же время нефтяники указывают на экономическую необоснованность обложения нефти брутто. В этом случае им придется платить довольно высокий налог с содержащейся в нефти воде. Между тем при продаже нефти объем воды не учитывается, т.е. дополнительного дохода от продажи содержащейся в нефти воды нефтяные компании не получают.

Сторонники обложения НДС нефти брутто отмечают, что даже нефть нетто содержит посторонние примеси в виде серы. Значит, и она не является полностью чистой нефтью. Им возражают, что законодатель не установил, что нефть должна быть полностью очищена от серы и ее соединений, но оговорил необходимость удаления из нее воды, солей и растворенных газов.

Однако самый сильный аргумент против того, чтобы признавать добытым полезным ископаемым нефть нетто, состоит в том, что налогоплательщики утратят право на некоторые льготы, предоставление которых увязано в НК РФ с фактом ведения учета количества нефти прямым методом.

Ставка 0 % по нормативным потерям

Прежде всего прямой метод необходим для применения ставки 0 % к нормативным потерям полезных ископаемых. Этот вывод делается на основании следующей цепочки рассуждений. Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче. А фактические потери определяются как разница между расчетным количеством полезного ископаемого и количеством фактически добытого полезного ископаемого (п. 3 ст. 339 НК РФ). Количество фактически добытого полезного ископаемого определяется при использовании прямого метода. При

применении косвенного метода количество фактически добытого полезного ископаемого не определяется, а значит, в этом случае налогоплательщик не сможет уста-

новить размер фактических потерь, чтобы применить к ним (или к их части) нулевую ставку.

Суть прямого метода состоит в определении количества добытого полезного ископаемого посредством применения измерительных средств (п. 2 ст. 339 НК РФ). Поскольку нефть нетто нигде на практике не производится (она существует только как учетная величина), налогоплательщики не могут определить ее фактическое количество путем измерения каким-либо прибором. Следовательно, они определяют количество нефти нетто исключительно косвенным методом, т.е. расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье (п. 2 ст. 339).

Утрата возможности применять ставку 0 % к своим потерям должна заставить нефтяников отказаться от идеи, что добытым полезным ископаемым является нефть нетто. Однако согласно письму Минфина России от 19 февраля 2007 г. № 03-06-06-01/7 применение нулевой ставки НДС в части нормативных потерь правомерно при использовании налогоплательщиком как прямого, так и косвенного метода учета количества добытого полезного ископаемого.

Насколько правомерно это утверждение? С определенными допущениями его вполне можно принять. Действительно, прямой нормы о запрете при-

С 2007 г. в России появились льготы, право применять которые связано с фактом использования недропользователем прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого.

менять ставку 0 % при отсутствии прямого учета нет. Точно так же нет запрета при косвенном методе определять размер своих фактических потерь. Если с его помощью можно решить эту задачу, то позиция Минфина будет правомерной.

Но возможно ли это? В случае с нефтью нетто возможно. Дело в том, что НК РФ не требует от налогоплательщика измерять все свои фактические потери. Правовые последствия измерения заключаются в том, что недропользователь не сможет применить ставку 0 % к объему потерь, превышающему его установленные фактические потери. Поэтому нефтяники могут измерить те свои фактические потери, измерение которых возможно, и применить льготу только к ним.

На практике речь идет о потерях, сопровождающих нефтедобычу от устья скважины до узлов приема нефти системы «Транснефть» или любого другого перевозчика. На этих узлах происходит определение количества передаваемой продукции (нефть брутто). Разница между расчетным количеством полезного ископаемого и количеством передаваемой на узел учета нефти (с учетом нефти, использованной на собственные нужды, и остатков нефти в резервуарах, трубопроводах и технологических аппаратах) и будет равна фактическим потерям, определение которых оказалось возможным в данном случае. Следовательно, налогоплательщики, которые полагают, что добытым полезным ископаемым является нефть нетто, не только смогут уменьшить базу по НДС на 1 %, но и не потеряют право на ставку 0 %, применяемую к нормативным потерям нефти.

...понятие «прямой метод учета количества» имеет свое собственное содержание, отличное от содержания термина «прямой метод определения количества».

учета количества добытой нефти. Как уже отмечалось, выбор в качестве добытого полезного ископаемого нефти нетто лишает компании практической

нодательных актов Российской Федерации», в частности о льготе для выработанных месторождений.

Согласно подпункту 8 пункта 1 статьи 342 НК РФ для выработанных месторождений установлена пониженная ставка НДС, но применять ее можно при условии использования прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр.

Минфин России в своих многочисленных письмах (см., например, письмо от 26 июня 2007 г. № 03-06-06-01/35) отождествляет понятие «прямой метод учета количества добытой нефти» с используемым в статье 339 НК РФ термином «прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого». Если согласиться с этим мнением, то придется также признать, что ни одна нефтяная компания не сможет применять ни одну из новых льгот, условием которых является использование прямого метода

возможности определять количество добытого полезного ископаемого прямым методом.

Очевидно, что такой вывод можно объяснить лишь пороком в толковании норм НК РФ (версию, что законодатель попросту ошибся, отбросим как непродуктивную). Но тогда возникает вопрос: кто заблуждается? То ли нефтяники ошибочно признают добытым полезным ископаемым нефть нетто, то ли Министерство финансов не право, когда смешивает понятия «прямой метод учета количества» и «прямой метод определения количества».

Не беря на себя ответственность предсказать, как может на практике разрешиться этот спор, заметим, что если правоприменительная практика придет к выводу, что добытым полезным ископаемым является нефть нетто, то необходимо будет признать, что понятие «прямой метод учета количества» имеет свое собственное содержание, отличное от содержания термина «прямой метод определения количества». При таком исходе событий сфера применения новых льгот по НДС будет восстановлена в тех границах, в каких она задумывалась изначально, а надуманные Минфином барьеры для их использования падут. □

Новые льготы по НДС

С 2007 г. в России появились и другие льготы, право применять которые связано с фактом использования недропользователем прямого метода определения количества добытого полезного ископаемого. Речь идет о льготах, установленных 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 зако-