

# Исчисление налога на добычу полезных ископаемых предприятиями нефтегазового комплекса

**М. Юмаев**, советник налоговой службы Российской Федерации III ранга

Одна из основных особенностей исчисления налога на добычу полезных ископаемых при разработке месторождений углеводородного сырья заключается в том, что порядок налогообложения определяется видом сырья и типом месторождения.

Так, к попутному газу, облагаемому по нулевой ставке, относится природный горючий газ или смесь газовой шапки из определенных видов

месторождений, но только добываемые через нефтяные скважины. Если же газ добывается не через нефтяные скважины, он не отвечает критериям попутного газа и облагается по общеустановленной ставке.

Кроме того, определенные проблемы и вопросы связаны с тем, что Налоговый кодекс Российской Федерации ставит порядок налогообложения в зависимость от типа месторождения

углеводородного сырья, а не от типа залежей, формирующих месторождение. Тип месторождения указывается в лицензии на право пользования недрами и отражается в государственном фонде недр.

Налоговая база по углеводородному сырью в настоящее время рассчитывается по двум основным показателям: стоимость добытого полезного ископаемого и количество добытого полезного ископаемого. На период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. количество добытого полезного ископаемого служит налоговой базой при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений. Для того чтобы правильно рассчитывать налог по данному виду полезного ископаемого, необходимо руководствоваться не только главой 26 Налогового кодекса РФ, но и Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ, где приведена ставка налога и указан порядок расчета коэффициента динамики мировых цен на нефть.

Остальные полезные ископаемые, в том числе и газовый конденсат из иных типов месторождений и природный газ, облагаются, исходя из стоимости.

Общим элементом указанных типов налоговой базы является количество добытых полезных ископаемых. Если количество добытого полезного ископаемого определяется прямым методом (при помощи измерительных приборов и устройств), то в общее количество добытого ископаемого включается и количество потерь. Количество полезного ископаемого, добытого за конкретный налоговый период, определяется в части того минерального сырья, в отношении которого в данный налоговый период закончены операции по добыче и доведению добытого полезного ископаемого до соответствующего стандарта качества.

Иными словами, если сырье извлечено из скважины, но операции по обезвоживанию, обессоливанию и стабилизированию в соответствующий налоговый период еще не закончены, рассматривать данное полезное ископаемое в качестве добытого нельзя, и его количество будет использовано для расчета налога за тот период, в который будет завершен весь комплекс мероприятий, предусмотренный проектом разработки месторождения.

В основу другого типа налоговой базы положена стоимость единицы добытого полезного ис-

копаемого. Налоговый кодекс РФ предусматривает два метода оценки стоимости добытого полезного ископаемого — исходя из цен реализации и исходя из затрат организации на добычу полезных ископаемых. При этом налогоплательщик не вправе выбирать метод налогообложения, — второй метод применяется в том случае, если в конкретный налоговый период не было сделок по реализации полезного ископаемого.

Если организация получает субвенции из бюджета при реализации добытого сырья ниже себестоимости (уголь, торф, природный газ и т.п.), величина полученных из бюджета субвенций на расчет налоговой базы не влияет.

При определении стоимости единицы добытого полезного ископаемого необходимо учитывать, что для оценки используются сложившиеся в конкретный налоговый период цены реализации того полезного ископаемого, которое добыто в этот период.

Цены реализации «очищаются» от НДС, акциза, а также уменьшаются на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки: если налогоплательщик несет расходы по доставке полезных ископаемых за счет собственных средств, то он имеет право при определении налога эти расходы исключить из цен реализации.

Налоговый кодекс Российской Федерации дает исчерпывающий перечень расходов, уменьшающих цены реализации: таможенные пошлины, сборы при внешнеторговых сделках, расходы по доставке полезного ископаемого от склада готовой продукции либо от узла учета магистрального трубопровода, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и т.п. до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов.

Следует учитывать, что к расходам по доставке не относятся расходы на транспортировку внутри организации добытого полезного ископаемого и минерального сырья, в отношении которого не завершены все операции по доведению до стандарта качества.

Если в течение налогового периода налогоплательщиком заключено несколько сделок по реализации добытого полезного ископаемого по различным ценам, то для расчета принимается

средняя цена реализации, определяемая как средневзвешенная по этим сделкам.

При отсутствии в налоговый период фактов реализации добытого полезного ископаемого его стоимость оценивается по расчетному методу — исходя из затрат организации на добычу полезных ископаемых. Учитывая специфику налога на добычу полезных ископаемых и отсылочные нормы на главу 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций», расчетную стоимость добытых полезных ископаемых напрямую формируют связанные с добычей полезных ископаемых материальные расходы, расходы на оплату труда и суммы начисленной амортизации (подпункты 1–3 п. 4 ст. 340 Налогового кодекса Российской Федерации). Указанные расходы распределяются на остатки незавершенного производства, к которым в добычном производстве относится добытое из недр (извлеченное из отходов, отвалов) минеральное сырье, не доведенное до стандарта качества.

Непосредственно в расчетную стоимость включаются и расходы, являющиеся косвенными согласно главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации, но только в части, относящейся к добыче полезных ископаемых (расходы на ремонт основных средств, на консервацию основных средств и др. — подпункты 4–7 п. 4 ст. 340 Налогового кодекса РФ).

Иные косвенные расходы подлежат включению в расчетную стоимость пропорционально доле прямых расходов по добыче в общей сумме прямых расходов в целом по организации. При этом во избежание двойного налогообложения следует учитывать, что ряд косвенных расходов (непосредственно связанных с добычей) уже напрямую были включены в расчетную стоимость.

При добыче нескольких видов полезных ископаемых распределение расходов между ними с целью определения налоговой базы производится пропорционально доле количества каждого полезного ископаемого в общем количестве. Например, компания, добывающая нефть и песок для собственных технологических нужд, должна исчислить всю сумму расходов на добычу всех полезных ископаемых и распределить полученную величину расходов между двумя видами полезных ископаемых. При этом необходимо производить пересчет количества добытых полезных ископаемых в

единых единицах измерения (тоннах, кубических метрах).

Изложенный порядок применяется и в том случае, если организация учитывает расходы на добычу отдельно по каждому добытому полезному ископаемому.

Следующим важным элементом налогообложения является применение налоговых ставок к налоговой базе. Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает два вида ставок: нулевые ставки и общеустановленные ставки по видам полезных ископаемых.

По нулевым ставкам облагаются полезные ископаемые, налогообложение которых экономически не обосновано либо добыча которых имеет низкую рентабельность.

Нулевые ставки применяются к добытым полезным ископаемым в пределах нормативов потерь к попутному газу, который попадает под определение, данное в ст. 337 Налогового кодекса Российской Федерации. Кроме того, нулевые ставки применяются при добыче полезных ископаемых из тех месторождений, запасы которых отнесены к некондиционным, либо в случае добычи из ранее списанных запасов полезных ископаемых.

Порядок утверждения нормативов потерь регламентирован постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921. По углеводородному сырью нормативы потерь утверждаются Министерством энергетики Российской Федерации по согласованию с Министерством природных ресурсов Российской Федерации и Федеральным горным и промышленным надзором России.

Сведения о величине утвержденных нормативов потерь на 2002 г. МЧС России получило из Минэнерго России только в середине 2002 г. и довело их до сведения налоговых органов.

Тем не менее указанные нормативы могут применяться начиная с 1 января 2002 г., и в случае необходимости налогоплательщик вправе внести изменения и дополнения в ранее представленные декларации, не учитывавшие налогообложение нормативных потерь по нулевой ставке. Сверхнормативные потери облагаются по общеустановленной налоговой ставке.

По остальным полезным ископаемым нормативы потерь утверждаются Минприроды России по согласованию с Госгортехнадзором России. В сентябре 2002 г. было достигнуто соглашение о применении в 2002 г. нормативов потерь, утвержденных еще в 2001 г. в ранее установленном порядке. Это также является основанием для внесения изменений и дополнений в ранее представленные декларации в части исчисления налога с нормативных потерь.

К некондиционным, ранее списанным запасы должны быть отнесены в соответствии с порядком, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 г. № 899.

Нулевая ставка применяется также в отношении полезных ископаемых, которые остаются во вскрышных, разубоживающих породах, в отвалах или в отходах перерабатывающего производства в том случае, если в Российской Федерации отсутствует технология извлечения этих полезных ископаемых. Добыча из указанных выше пород либо отходов горнодобывающего производства, в том числе нефтешламов, в пределах нормативов содержания в указанных породах, отходах также облагается по нулевой ставке.

Для углеводородного сырья Налоговым кодексом Российской Федерации установлена адвалорная ставка 16,5% стоимости добытых полезных ископаемых, но в отношении нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений временно, на период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г., Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ применяется специфическая (твердая) ставка.

Основная (базовая) величина твердой ставки составляет 340 руб. за 1 т. Эта ставка для каждого налогового периода корректируется на коэффициент динамики мировых цен на нефть ( $K_{ц}$ ), определяемый с точностью до четырех знаков после запятой. Коэффициент исчисляется по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Ц — среднее значение цен на нефть сорта «Юралс» на двух рынках нефтяного сырья — роттердамском и средиземноморском, P — среднее значение курса доллара США к рублю Российской Федерации за налоговый период.

Ответственным за опубликование информации о ценах на нефтяное сырье является Минэкономразвития России. На основании распоряжения Правительства РФ от 19 августа 2002 г. № 1118-р не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим, в «Российской газете» публикуется среднее значение цен на нефть, рассчитываемое как сумма среднеарифметических цен покупки и продажи на указанных рынках сырья.

Расчет коэффициента динамики мировых цен на нефть и налоговой ставки производится налогоплательщиком самостоятельно. Тем не менее МНС России ежеквартально готовит информационные письма с указанием величин, необходимых для исчисления налога при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений. Указанные письма доводятся до сведения налоговых органов и налогоплательщиков.

Согласно расчетам МНС России, в первом квартале 2002 г.  $K_{ц}$  составил 1,4424 руб., налоговая ставка — 490,416 руб.; во втором квартале  $K_{ц}$  — 1,9496 руб., ставка — 662,864 руб.; в третьем квартале  $K_{ц}$  — 2,2377 руб., ставка — 760,818 руб.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает две льготы по налогу: уплата налога с понижающим коэффициентом и понижение ставки налога.

Уплата налога с коэффициентом 0,7 производится налогоплательщиками, освобожденными в соответствии с законодательством от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы по состоянию на 1 июля 2001 г. по одному из двух оснований: в случае если геологоразведочные работы в отношении соответствующего количества полезных ископаемых были проведены налогоплательщиком за счет собственных средств либо в случае возмещения налогоплательщиком государству всех расходов на проведение геологоразведочных работ по соответствующему количеству полезных ископаемых.

Причем решения об освобождении должны были быть приняты и отражены в лицензиях до 1 июля 2001 г.

Другая льгота — исчисление налога при добыче полезных ископаемых на основании соглашений о разделе продукции производится по

общеустановленной ставке в зависимости от вида полезного ископаемого, применяемой с коэффициентом 0,5. По месторождениям, разрабатывавшимся на условиях раздела продукции по состоянию на 1 января 2002 г., уплачивается не налог на добычу полезных ископаемых, а платежи, предусмотренные соглашениями.

Говоря о добыче углеводородного сырья, нельзя не упомянуть о ряде иных, сопутствующих полезных ископаемых, добыча которых, осуществляемая на основании самостоятельной лицензии, также подлежит налогообложению. Во-первых, это общераспространенные полезные ископаемые, которые используются для отсыпки подъездных путей к скважинам, обустройства скважин и т.д.

Другой возможный вид сопутствующих полезных ископаемых — подземные воды. Налог на добычу полезных ископаемых распространяется только на три типа подземных вод: минеральные, термальные (теплоэнергетические) и промышленные воды (воды, содержащие полезные компоненты, извлечение которых экономически целесообразно). В отношении добычи вод других типов (пресные воды) необходимо исчислять плату за пользование водными объектами.

Налог исчисляется производится по каждому полезному ископаемому, уплата исчисленной суммы налога производится по окончании налогового периода по месту нахождения каждого участка недр, определяемому как территория субъекта Российской Федерации.

В 2002 г. налоговым периодом являлся квартал, с 1 января 2003 г. продолжительность налогового периода сокращена до одного месяца, поэтому расчет налога и его декларирование должно производиться ежемесячно. Вполне понятно, что могут возникнуть проблемы с определением количества добытого полезного ископаемого и стыковкой с данными геологической информации и других расчетов.

По моему мнению, оптимальным является налоговый период продолжительностью в календарный год, состоящий из отчетных периодов (один месяц, два месяца, три месяца и т.д.). Таким образом была бы сохранена система авансовых платежей и обеспечен рациональный порядок налогообложения потерь, поскольку существование годовой величины потерь и ме-

сячного налогового периода в течение года могут приводить к парадоксальным ситуациям в налогообложении.

В рамках действующего законодательства при необходимости уточнения каких-либо показателей в ранее представленной декларации налогоплательщик вправе представить в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации изменения и дополнения к декларации.

В 2002 г. Налоговый кодекс Российской Федерации предполагал уплату ежемесячных авансовых платежей не позднее последнего числа каждого месяца. Несмотря на то, что глава 26 НК РФ в редакции Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ не содержит порядка определения авансовых платежей, МНС России рекомендовало рассчитывать авансовые платежи исходя из одной трети суммы налога, исчисленной за предыдущий квартал, поскольку реальную базу для авансового платежа за конкретный месяц рассчитать невозможно.

Уплата положительной разницы между исчисленной суммой налога и авансовыми платежами в 2002 г. производилась не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

С целью оптимального сбора налогов для финансирования расходов, предусмотренных бюджетными росписями, налоговые органы в течение 2002 г. обращались к налогоплательщикам с просьбой при возможности производить уплату авансовых платежей и налога на два-три дня ранее установленного срока. С учетом этой особенности формирования бюджетов предельный срок уплаты ежемесячной суммы налога в 2003 г. перенесен на 25-е число.

Предельный срок представления налоговой декларации, действовавший в 2002 г., — не позднее последнего числа месяца, следующего за налоговым периодом, сохраняется и в 2003 г. Декларация представляется по месту нахождения организации, причем декларация представляется одна по всем добываемым налогоплательщиком полезным ископаемым и территориальным образованиям, на которых ведется добыча.

Информация о суммах налога, поступившего на территориях других субъектов Российской Федерации, по каналам связи направляется в

налоговый орган по месту нахождения организации, который ведет консолидированный лицевой счет налогоплательщика и организует проведение камеральных и выездных налоговых проверок.

В практике работы налоговых органов возникают вопросы, связанные с налогообложением при добыче углеводородного сырья, ответы на которые приведены ниже.

**Вопрос:** Производится ли исчисление налога на добычу полезных ископаемых, если нефть собрана после аварии, извлечена из нефтешламов?

**Ответ:** Исчисление налога производится при наличии лицензии на право пользования недрами для добычи полезных ископаемых. Статья 337 предусматривает исчисление налога при применении специальных видов добычных работ, в частности, извлечение нефти с нефтеразливов с получением продукции добывающего производства, соответствующей стандарту качества.

Статья 342 Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает применение нулевой налоговой ставки к полезным ископаемым, добытым из вскрышных, разубоживающих пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, в том числе и при переработке нефтешламов. Ставка применяется к количеству полезного ископаемого в пределах нормативов содержания полезных ископаемых, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ. С 1 января 2002 г. действует постановление Правительства РФ «Об утверждении правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горнодобывающего и перерабатывающего производства» от 26 декабря 2001 г. № 899.

**Вопрос:** Куда относятся потери при транспортировке нефти?

**Ответ:** Потери, связанные с транспортировкой подготовленной нефти при исчислении на-

лога на добычу полезных ископаемых не учитываются.

**Вопрос:** Организация продает нефть с устья скважины (негостируемую). Уплачивается ли в данном случае налог на добычу полезных ископаемых?

**Ответ:** В случае если налогоплательщиком реализуется добытое минеральное сырье, содержащее полезное ископаемое, количество полезного ископаемого определяется, исходя из содержания полезного ископаемого в минеральном сырье.

Вместе с тем реализация сырья до завершения технологического процесса переработки является нарушением условий пользования недрами для добычи.

**Вопрос:** Нефть добывается из скважины, находящейся в пробной эксплуатации. Лицензия на добычу нефти будет получена только тогда, когда скважина будет сдана в эксплуатацию. Как правильно платить налог на добычу нефти с этой скважины? Распространяется ли на эту нефть распоряжение Правительства РФ № 1214-р? Есть ли сроки уплаты налогов при добыче такой нефти?

**Ответ:** Распоряжение Правительства РФ № 1214-р на эту нефть не распространяется, поскольку здесь нет самовольного пользования недрами, а осуществляется пробная эксплуатация в рамках поисково-оценочных работ. Но в любом случае налог должен исчисляться и уплачиваться с нефти, доведенной до стандарта. Специальных сроков для уплаты налога в данном случае не существует, действуют общеустановленные.

**Вопрос:** Если на лицензионном участке работы по добыче ведет организация на основании договора подряда с организацией владельцем лицензии, кто является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых?

**Ответ:** В данном случае плательщиком налога является пользователь недр на основании лицензии независимо от того, кто проводит работы по добыче полезных ископаемых, т.е. плательщиком остается владелец лицензии.