

# Непродуктивность скважины: проблемы, связанные с принятием к вычету сумм НДС, предъявленных подрядчиками при бурении скважины



**В.П. Коломейцева,**  
юрист ООО «Пепеляев, Гольцблат  
и партнеры»

В 2001 г. в главу 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) была введена статья 261, позволяющая предприятиям, осуществляющим деятельность в сфере недропользования, учитывать в составе расходов затраты, связанные с освоением природных ресурсов. К составу указанных расходов были отнесены затраты на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера, в том числе затраты на строительство (бурение) скважин, которые оказались непродуктивными. Подпунктом 3 пункта 1 статьи 253 НК РФ эти расходы были отнесены к затратам, связанным с производством и реализацией.

Согласно Временному положению об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ<sup>1</sup> (далее — Временное положение о ГРП) бурение нефтяных и газовых скважин различной категории (в том числе опорных, параметрических, поисково-оценочных, разведочных), которые в дальнейшем могут стать эксплуатируемыми объектами основных средств, является типовым видом работ при осуществлении геолого-разведочного процесса на нефть и газ.

Поскольку процесс бурения скважин осуществляется продолжительный период времени и сопряжен со значительными затратами, введение нормы, позволяющей относить рассматриваемые

расходы к затратам в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, было направлено на создание дополнительных стимулов в проведении работ, связанных с воспроизводством минерально-сырьевой базы. Тем не менее на практике реализация указанных норм оказалась сильно затруднена. Основные трудности и следующие за этим налоговые споры возникли в связи с признанием для целей налогообложения прибыли расходов на бурение скважин, которые оказались непродуктивными, а также в связи с применением к вычету сумм НДС, предъявленных подрядными организациями при бурении соответствующих скважин.

Многочисленные судебные споры показали, что налоговые органы категорически отказывают в признании права налогоплательщиков-недропользователей на применение налоговых вычетов по непродуктивным скважинам.

Автор настоящей статьи полагает, что такой подход фискальных органов неверен, в связи с чем в статье будут рассмотрены те доводы, которые налогоплательщики могут применить в свою защиту в случае возникновения претензий со стороны налоговых органов.

По мнению налоговых органов, применению налогового вычета по непродуктивным скважинам могут препятствовать различные обстоятельства. Эти обстоятельства варьируются в зависимости от вида скважин и оснований их ликвидации. Основные претензии, которые предъявляются налоговыми органами, сводятся к следующему:

- затраты на строительство скважин, которые признаются непродуктивными, не связаны

<sup>1</sup> Утв. приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 7 февраля 2001 г. № 126.

с осуществлением операций, подлежащих обложению НДС, так как непродуктивные скважины ликвидируются до их ввода в эксплуатацию и не используются для целей добычи полезных ископаемых, то есть не используются в деятельности налогоплательщика, которая приводит к возникновению операций, облагаемых НДС;

- если скважины были ликвидированы не по первой категории, установленной в Инструкции о порядке ликвидации, консервации скважин, оборудования их устьев и стволов<sup>2</sup> (далее — Инструкция о порядке ликвидации скважин), то есть как выполнившие свое значение, это означает, что цель бурения скважин не достигается. Геологическая информация, направленная на открытие новых месторождений, по таким скважинам налогоплательщиком получена быть не может, что также свидетельствует об отсутствии связи между расходами на бурение скважины, оказавшейся непродуктивной, и деятельностью, связанной с осуществлением операций, облагаемых НДС;
- применение вычетов по ликвидированной непродуктивной скважине не соответствует пункту 5 статьи 172 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г., поскольку в силу этой нормы налогоплательщик может воспользоваться вычетом только после ввода построенной скважины в эксплуатацию и начала начисления амортизации. Указанные претензии предъявляются в том случае, если налогоплательщиком заявлено право на применение налоговых вычетов по налоговому периоду до 1 января 2006 г.<sup>3</sup>

Необоснованность таких доводов можно доказать, опираясь на нормы НК РФ, отраслевого законодательства и сложившуюся практику арбитражных судов.

## I. Расходы на бурение скважин, которые оказались непродуктивными, направлены на осуществление операций, облагаемых НДС

Посмотрим, насколько верным является утверждение налоговых органов о том, что расходы на бурение скважин, которые оказались непродуктивными, не могут быть связаны с деятельностью, облагаемой НДС. Для этого нам необходимо

... бурение опорных и параметрических скважин осуществляется для геологического изучения недр с целью рациональной постановки работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых.

обратиться к положениям пункта 2 статьи 171 НК РФ, а также к отраслевым документам, регламентирующим деятельность нало-

гоплательщиков по использованию недр и устанавливающим целевое назначение скважин, бурящихся при проведении геолого-разведочных работ.

### Расходы на бурение скважин осуществляются для целей добычи полезных ископаемых

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право применить вычеты НДС в том случае, если товары (работы, услуги), а также имущественные права приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Следовательно, налогоплательщик-недропользователь сможет применить налоговые вычеты по расходам на строительство скважин, если будет установлено, что соответствующие расходы были понесены с целью осуществления операций, облагаемых НДС.

Связь расходов на строительство (бурение) геолого-разведочных скважин с осуществлением операций, подлежащих обложению НДС, может быть определена следующим образом.

Операциями, которые относятся к основной деятельности организаций, осуществляющих недропользование, и непосредственно связаны с возникновением налогооблагаемой базы по НДС, являются добыча и реализация полезных ископаемых. Непосредственная связь такого вида пользования недр, как добыча полезных ископаемых, и деятельности, облагаемой НДС, налоговыми органами не оспаривается, так как является очевидной. Тем не менее при этом фискальные органы необоснованно упускают из виду тот факт, что

<sup>2</sup> Утв. постановлением Госгортехнадзора России от 22 мая 2002 г. № 22.

<sup>3</sup> В настоящее время такие претензии могут предъявляться в том случае, если бурение скважин осуществлялось налогоплательщиком в течение нескольких лет, в том числе, например, в 2004 г., но решение о непродуктивности скважины, позволяющее установить, что строящаяся скважина не станет постоянно действующим объектом основных средств, было принято, например, только в 2008 г. В этом случае основание для реализации права на вычет сумм НДС по расходам, которые были понесены до 1 января 2006 г., возникает у налогоплательщика только после признания скважины непродуктивной.

возникновение и осуществление соответствующих операций (по добыче полезных ископаемых) само по себе невозможно. Операциям по добыче полезных ископаемых предшествует целый комплекс работ, связанных с геологическим изучением недр, без которых нельзя выявить месторождения или залежи, содержащие промышленные запасы нефти и газа. Такие работы осуществляются на этапе геологического изучения недр (региональный этап ГРП, поиск и оценка месторождений) и разведочном этапе ГРП.

В соответствии с пунктом 1.2 Временного положения о ГРП все указанные работы представляются собой единый геолого-разведочный процесс, под которым понимается **совокупность взаимосвязанных**, применяемых в определенной последовательности **работ по изучению недр, обеспечивающих подготовку разведанных запасов нефти, газового конденсата и природного газа для промышленного освоения**.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что все работы, которые осуществляются на региональном этапе геологического изучения недр, поиска и оценки полезных ископаемых, при разведке месторождений, объединены одной целью — освоение природных ресурсов для целей промышленной добычи полезных ископаемых.

Типовой комплекс работ на всех стадиях единого геолого-разведочного процесса определен в пунктах 1–4 Временного положения о ГРП. В указанном положении установлено, что на каждом этапе ГРП в целях реализации задач, направленных на освоение природных ресурсов, недропользователь осуществляет бурение различных геолого-разведочных скважин.

Согласно пункту 1 Временного положения о ГРП на этапе регионального изучения недр осуществляется бурение опорных и параметрических скважин на опорных профилях. Целью региональных геолого-геофизических работ является изучение основных закономерностей геологического строения слабо исследованных осадочных бассейнов и их участков и отдельных литолого-стратиграфических комплексов, качественная и количественная оценка перспектив их нефтегазоносности и определение первоочередных районов и литолого-стратиграфических комплексов для постановки поисковых работ на нефть и газ на конкретных объемах. Указанным задачам

корреспондирует назначение *опорных и параметрических* скважин.

Так, в соответствии с пунктом 2.1 Временной классификации скважин, бурящихся при геолого-разведочных работах и разработке нефтяных и газовых месторождений (залежей)<sup>4</sup> (далее — Временная классификация скважин) опорные скважины бурят для изучения геологического строения крупных геоструктурных элементов земной коры, определения общих закономерностей распространения комплексов отложений, благоприятных для нефтегазоаккумуляции, с целью выбора наиболее перспективных направлений геолого-разведочных работ на нефть и газ. Параметрические скважины бурят для изучения геологического строения, геолого-геофизических характеристик разреза и оценки перспектив нефтегазоносности возможных зон нефтегазоаккумуляции, выявления наиболее перспективных районов для поисковых работ (п. 2.2 Временной классификации скважин).

Таким образом, указанное назначение предполагает, что бурение опорных и параметрических скважин осуществляется для геологического изучения недр с целью рациональной постановки работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых.

Описание работ, осуществляемых на этапе поиска и оценки месторождений, приводится в пункте 3 Временного положения о ГРП. В этом пункте установлено, что целью поисково-оценочных работ является *обнаружение новых залежей* нефти и газа или новых залежей на ранее открытых месторождениях и оценка их запасов.

*нефти и газа или новых залежей на ранее открытых месторождениях* и оценка их запасов по сумме категорий  $C_1$  и  $C_2$ , что обеспечивает получение исходных данных для составления проектных документов на разработку месторождения (залежей).

**Поисково-оценочный этап** подразделяется на следующие стадии: выявление объектов поискового бурения, подготовка объектов к поисковому бурению, поиск и оценка месторождений (залежей). Типовой комплекс работ на первых двух стадиях включает строительство структурных скважин, которые предназначены для выявления и подготовки к поисковому бурению перспектив-

<sup>4</sup> Прил. 2 к приказу Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 7 февраля 2001 г. № 126.

ных площадей (п. 2.3 Временной классификации скважин). На стадии поиска и оценки месторождений (залежей) решается задача установления факта наличия или отсутствия промышленных запасов нефти и газа в подготовленных к поисковому бурению ловушках и открытых месторождения (залежах). Типовой комплекс работ на этой стадии включает бурение и испытание поисково-оценочных скважин. Понятие поисково-оценочной скважины дано в пункте 2.4 Временной классификации скважин: «**поисково-оценочные скважины бурят на площадях, подготовленных к поисковым работам, с целью открытия новых месторождений нефти и газа или новых залежей на ранее открытых месторождениях и оценки их промышленной значимости**».

На **разведочном этапе** ГРП на нефть и газ осуществляется бурение разведочных скважин. Целью этого этапа является изучение характеристик месторождений (залежей), обеспечивающих составление технологической схемы разработки (проекта опытно-промышленной эксплуатации) месторождения (залежи) нефти или проекта опытно-промышленной эксплуатации месторождения (залежи) газа, а также уточнение промысловых характеристик эксплуатационных объектов в процессе разработки. Объектами проведения работ являются месторождения (залежи) нефти и газа.

Указанным условиям корреспондирует и назначение разведочной скважины, бурение которой осуществляется на площадях с установленной промышленной нефтегазоносностью для уточнения запасов и сбора исходных данных для составления технологической схемы разработки (проекта опытно-промышленной эксплуатации) залежи.

Таким образом, все вышеперечисленное свидетельствует о том, что расходы, которые понесены на бурение рассматриваемых скважин, имеют определенное целевое назначение и осуществляются для целей освоения природных ресурсов, завершающим этапом которого является разработка месторождения полезных ископаемых, а именно добыча полезных ископаемых на лицензионном участке недр. Такая целевая направленность расходов позволяет говорить о наличии

связи между расходами на бурение опорных, параметрических, структурных, поисково-оценочных, разведочных скважин и деятельностью организации-недропользователя, облагаемой НДС.

Иными словами, строительство (бурение) названных скважин является необходимым этапом, обеспечивающим последующую добычу полезных ископаемых на этапе эксплуатации открытых месторождений (залежей).

Дополнительным аргументом в обоснование правомерности применения вычетов по расходам на бурение геолого-разведочных скважин может служить указание на необходимость их строительства в лицензии на право пользования природными ресурсами для целей геологического изучения недр и добычи полезных ископаемых. Наличие такого требования со стороны государственных органов, осуществляющих выдачу лицензии, свидетельствует о том, что бурение конкретных скважин в этом случае является обязательным условием для осуществления основной деятельности организации-недропользователя.

При этом доводы налоговых органов о признании скважин непродуктивными и их ликвидации не могут опровергать связь расходов на их бурение с деятельностью, облагаемой НДС, поскольку

Строительство (бурение) скважин является необходимым этапом, обеспечивающим последующую добычу полезных ископаемых на этапе эксплуатации открытых месторождений (залежей)... бурение конкретных скважин в этом случае является обязательным условием для осуществления основной деятельности организации-недропользователя.

право на применение налогового вычета по расходам на приобретение товаров (работ, услуг) не поставлена НК РФ в зависимость от ре-

зультатов осуществления тех или иных хозяйственных операций, а определяется целевой направленностью понесенных затрат, целевым характером приобретения товаров, работ и услуг. Поскольку, как было определено, бурение рассматриваемых скважины обусловлено задачами поиска новых месторождений (залежей) для их последующей разработки, факт ликвидации скважин не отменяет цель осуществления ГРП — осуществление операций, облагаемых НДС.

Данный тезис подтверждается содержанием подпункта 1 пункта 2 статьи 172 НК РФ, а также пунктом 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», из которого следует, что обоснованность налоговой выгоды

<sup>4</sup> Утверждены приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 7 февраля 2001 г. № 126.

не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала, то есть от достигнутых налогоплательщиком результатов осуществления тех или иных хозяйственных операций. Более того, в постановлении Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 14996/05 и определении ВАС РФ от 26 декабря 2007 г. № 17183/07 суд разъяснил, что «*нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов налога по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги). Реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием для применения налоговых вычетов*».

Таким образом, тот факт, что ликвидируемые непродуктивные скважины не переводятся в эксплуатационный фонд и добыча на них нефти и газа не осуществляется, не свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика-недропользователя права на вычет сумм НДС, предъявленных подрядчиком при бурении таких скважин.

### **Расходы на бурение скважины, которая оказалась непродуктивной, относятся к затратам на производство и реализацию**

Еще один аргумент, который может быть приведен в обоснование правомерности применения налогового вычета по расходам на бурение геолого-разведочной скважины, которая оказалась непродуктивной, основан на следующем.

Согласно пунктам 1 и 4 статьи 261 НК РФ, а также пунктам 4–5 статьи 325 НК РФ затраты, связанные с бурением и ликвидацией скважины, которая оказалась непродуктивной, учитываются в составе расходов на освоение природных ресурсов. В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 253 НК РФ расходы на освоение природных ресурсов отнесены законодателем к расходам, связанным с производством и реализацией.

Указанный факт означает, что, несмотря на то что непродуктивная скважина не будет использоваться для добычи полезных ископаемых и будет ликвидирована до ее перевода в состав основ-

ных средств, законодатель классифицирует указанные расходы как затраты, направленные на осуществление деятельности, связанной с производством и реализацией. Такой подход законодателя однозначно подтверждает тезис о том, что расходы на бурение скважин, оказавшихся непродуктивными, направлены на осуществление операций, которые являются объектом обложения НДС.

Налоговые органы в данной ситуации используют определенные контраргументы, которые, по нашему мнению, являются небесспорными. Рассмотрим их далее.

Анализируя перечисленные выше доводы об отнесении расходов по непродуктивной скважине к затратам, связанным с производством и реализацией, налоговые органы могут настаивать на том, что расходы на строительство опорных,

параметрических, структурных и поисковых скважин не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций, поскольку в статье 261 НК РФ такой вид сква-

жин прямо не упоминается, следовательно, расходы на бурение подобных скважин не направлены на осуществление деятельности, облагаемой НДС. С разведочными скважинами вопрос стоит менее остро, так как они прямо упомянуты в пункте 4 статьи 261 НК РФ. Тем не менее налоговые органы считают, что если разведочная скважина ликвидируется не по первой категории<sup>5</sup>, как выполнившая свое назначение, то затраты на бурение этой скважины тоже не могут быть включены в прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

О вероятности возникновения подобных ситуаций говорят многочисленные судебные споры с налоговыми органами. Как показывает практика, представители инспекции утверждают, что в силу пункта 4 статьи 261 НК РФ в качестве расходов в целях налогообложения прибыли могут быть учтены исключительно затраты на строительство разведочной скважины, а расходы на строительство любых других скважин, не относящихся к данному виду, налогоплательщик должен нести за свой счет, то есть они настаивают на том, что перечень расходов на строитель-

...факт, что ликвидируемые непродуктивные скважины не переводятся в эксплуатационный фонд и добыча на них нефти и газа не осуществляется, не свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика-недропользователя права на вычет сумм НДС, предъявленных подрядчиками при бурении таких скважин.

<sup>5</sup> Пункт 2.1 Инструкции о порядке ликвидации скважин.

ство скважин в статье 261 НК РФ является закрытым и ограничивается только разведочными скважинами. Подобные аргументы проверяющие могут использовать для того, чтобы опровергнуть наличие связи между расходами на строительство скважины, которая оказалась непродуктивной, и деятельностью по производству и реализации.

Появление таких аргументов связано с неоднозначной трактовкой положений статей 261 и 325 НК РФ. Законодательная конструкция статей 261 и 325 НК РФ, к сожалению, не позволяет однозначно установить применимый порядок для списания расходов на строительство различных категорий скважин, которые оказались непродуктивными. При признании подобных расходов по опорным, параметрическим, структурным и поисково-оценочным скважинам возможны три подхода. Первый из них предполагает, что спорные затраты не признаются для целей налогообложения, так как порядок учета этих расходов прямо статьей 261 НК РФ не предусмотрен. Этой позиции, как правило, придерживаются налоговые органы. В соответствии со вторым признанием затрат должно осуществляться в порядке пункта 4 статьи 261 НК РФ (то есть в течение 12 месяцев, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором непродуктивная скважина была ликвидирована). Пункт 4 статьи 261 НК РФ предполагает, что в состав прочих расходов относятся затраты на строительство и ликвидацию скважины, которая оказалась непродуктивной и была ликвидирована как выполнившая свое назначение. При третьем подходе затраты на бурение признаются в порядке пункта 2 статьи 261 НК РФ (в течение 12 месяцев после завершения соответствующего этапа работ).

Все три подхода нашли отражение в практике арбитражных судов за последние несколько лет. Тем не менее мы полагаем, что подход, применяемый налоговыми органами, не соответствует закону, поскольку в силу пункта 1 статьи 261 НК РФ перечень расходов на освоение природных ресурсов является открытым. Расходы, связанные с бурением скважин различной категории, экономически оправданны, поскольку направлены на получение дохода и обусловлены основной деятельностью организации-недропользователя. Исходя из описания расходов на освоение природных ресурсов, которое приводится в пункте 1 статьи 261 НК РФ, а также целевого назначения рассматриваемых скважин, затраты на их бу-

рение полностью отвечают признакам расходов, направленных на освоение природных ресурсов.

Следует отметить, что такого подхода придерживается и Минфин России, который в письмах от 14 сентября 2009 г. № 03-03-06/1/581, от 20 марта 2009 г. № 03-03-06/1/170 и от 12 ноября 2008 г. № 03-03-06/1/626 разъяснил, что расходы на бурение и ликвидацию непродуктивных скважин соответствуют условиям пункта 1 статьи 252 НК РФ и налогоплательщик может учитывать данные расходы в соответствии с положениями статьи 261 НК РФ в зависимости от того, какие именно расходы были произведены.

Следовательно, положениями главы 25 НК РФ подтверждается правомерность отнесения затрат на бурение скважин, которые оказались непродуктивными, в состав расходов, связанных с производством и реализацией.

В качестве дополнительного довода, опровергающего правомерность отнесения расходов по непродуктивной скважине к расходам, связанным с производством и реализацией, и, как след-

Согласно пунктам 1 и 4 статьи 261 НК РФ, а также пунктам 4–5 статьи 325 НК РФ затраты, связанные с бурением и ликвидацией скважины, которая оказалась непродуктивной, учитываются в составе расходов на освоение природных ресурсов.

ствие, опровергающего правомерность применения налогового вычета, проверяющими может быть использован аргумент, связанный с категори-

ей ликвидации непродуктивной скважины, причем этот довод может быть распространен на любые категории скважин, в том числе разведочные. Так, проверяющие могут указать, что даже в случае применения пункта 4 статьи 261 НК РФ в состав расходов могут быть отнесены затраты только по тем скважинам, которые ликвидированы как выполнившие свое назначение, то есть по категории I «Скважины, выполнившие свое назначение».

Однако с учетом последних разъяснений Минфина России, а также судебной практики этой позиции налоговых органов налогоплательщик может противопоставить следующие доводы.

В силу открытого перечня расходов на освоение природных ресурсов можно утверждать, что положения статей 261 и 325 НК РФ такого ограничения, как ликвидация скважины по определенному основанию, не содержат. Пунктом 4 статьи 261 НК РФ устанавливается, что в порядке, предусмотренном этой статьей, в состав расходов на освоение природных ресурсов включаются затраты на строительство и ликвидацию скважи-

ны, которая оказалась непродуктивной. Однако определения непродуктивной скважины НК РФ не содержит. По смыслу, придаваемому этому понятию законодательством о недрах, непродуктивной является скважина, не давшая промышленного притока нефти и газа, то есть скважина, которая непригодна для промышленной эксплуатации<sup>6</sup>. Однако решение о непродуктивности скважины (то есть о ее непригодности для начала промышленной добычи) может быть принято налогоплательщиком по различным причинам, в том числе по геологическим, техническим, экологическим и др. Кроме того, пунктом 5 статьи 325 НК РФ также предусматривается, что в состав расходов включаются затраты на строительство и ликвидацию скважины, если она оказалась непродуктивной, однако этой нормой право на включение затрат в состав расходов не поставлено в зависимость от категории ее ликвидации.

Следовательно, содержание указанных норм свидетельствует о том, что для целей налогообложения прибыли категория ликвидации непродуктивной скважины правового значения не имеет.

Необходимо также отметить, что обоснованность указанной позиции подтверждается судебной практикой, а также разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации.

Признавая правомерность учета расходов на строительство скважины, которая оказалась непродуктивной и была ликвидирована по геологическим причинам, в постановлении от 23 мая 2008 г. № А33-9927/07-Ф02-2071/08 ФАС Восточно-Сибирского округа и в постановлении от 30 октября 2009 г. № КА-А40/11455-09 ФАС Московского округа указали, что НК РФ «не предусматривает каких-либо специальных требований к категории ликвидации скважин для признания расходов по пункту 4 статьи 261 НК РФ».

Похожая позиция была изложена и в письме Минфина России от 12 ноября 2008 г. № 03-03-06/1/626. В этом письме приводится ответ на вопрос налогоплательщика о правомерности учета в целях налогообложения прибыли расходов на ликвидацию скважин, которые ликвидируются **по любому основанию** в соответствии с Инструкцией о порядке ликвидации скважин. Отвечая на поставленный вопрос, Минфин России со ссылкой на Временное положение о ГРП указал, что «из сопоставления норм статьи 261 НК РФ и указанного положения следует, что расходы налого-

плательщика на освоение природных ресурсов, учитываемые в соответствии с указанной статьей кодекса, включают в себя расходы налогоплательщика на строительство и ликвидацию **всех скважин, связанных с проведением геолого-разведочных работ на нефть и газ** в соответствии с указанным положением (включая поисково-оценочные и разведочные скважины), **ликвидируемых в соответствии с инструкцией**».

В связи с изложенным мы полагаем, что у налогоплательщиков есть высокие шансы доказать, что расходы на строительство геолого-разведочных

скважин, независимо от категории их ликвидации, относятся к расходам на освоение природных ресурсов. Следствием

этого является вывод, согласно которому соответствующие расходы прямо отнесены законодателем к тем затратам, которые осуществляются для деятельности, связанной с производством и реализацией, то есть облагаемой НДС.

#### **Бурение скважин, оказавшихся непродуктивными, сопряжено с получением информации, направленной на осуществление деятельности, облагаемой НДС**

Как отмечалось выше, в качестве одного из аргументов, обосновывающих отсутствие оснований для применения вычета по НДС, налоговые органы могут ссылаться на тот факт, что по ликвидируемым непродуктивным скважинам налогоплательщиком не может быть получена геологическая информация, необходимая для открытия новых месторождения (залелей), что приведет к появлению операций, облагаемых НДС. Эти доводы касаются тех случаев, когда скважина ликвидируется не по I категории согласно Инструкции о порядке ликвидации скважин (как выполнившая свое назначение), а по иным основаниям, например по II (скважины, ликвидируемые по геологическим причинам), III (скважины, ликвидируемые по техническим причинам) или IV категории (скважины, ликвидируемые по технологическим, экологическим и другим причинам).

Тем не менее, по нашему мнению, применительно к конкретным фактическим обстоятельствам эти доводы будут необоснованными, так как от-

<sup>6</sup> См., например, п. 3.3.3–3.3.4 Временного положения о ГРП.

раслевыми документами, регламентирующими проведение работ по геологическому изучению недр, установлено обязательное требование о проведении различных исследований в процессе бурения скважин. При этом, собственно говоря, бурение скважин различных категорий и осуществляется для получения той геологической информации, которая необходима для решения вопроса о перспективах дальнейшей постановки работ по добыче полезных ископаемых на изучаемых участках недр.

Указанная позиция основана, в частности, на положениях Временного положения о ГРП и Временной классификации скважин, согласно которым при бурение опорных, параметрических, структурных, поисково-оценочных и разведочных скважин осуществляются геолого-технологические, геохимические и промыслово-геофизические исследования, опробование и испытание пластов в процессе бурения приборами на каротажном кабеле или пластоиспытателем на трубах с отбором проб нефти, газа, воды, испытание в колонне нефтегазоносных горизонтов, выделенных по данным геолого-геофизических исследований, с отбором проб нефти, газа, воды и другие специальные исследования.

Кроме того, из пункта 4.10 Правил геофизических исследований и работ в нефтяных и газовых скважинах<sup>7</sup> следует, что геофизические исследования и работы в скважинах являются неотъемлемыми технологическими этапами строительства всех категорий скважин, их эксплуатации, ремонта и ликвидации.

В этом смысле ликвидация непродуктивной скважины не означает, что работы, направленные на изучение недр, на ней не проводились. Ликвидация скважины не обесценивает полезность той информации, которая получена на этапе бурения.

В связи с этим доводы о том, что информация, полученная по непродуктивным скважинам, не может быть использована для целей поиска новых месторождений (залежей) и для постановки работ по добыче полезных ископаемых или вообще не может быть получена по таким скважинам, безосновательны.

## **Практика арбитражных судов по вопросу о правомерности применения к вычету сумм НДС, уплаченных при бурении скважины, которая признана непродуктивной и ликвидирована**

Известная нам судебная практика по рассматриваемому вопросу до последнего времени складывалась неоднозначно: существуют судебные акты, в которых арбитры поддержали позицию налоговых органов, равно как встречаются и акты, в которых суды заняли сторону налогоплательщика. Между тем, сложившаяся к настоящему времени обширная судебная практика подтверждает правомерность доводов о том, что строительство геолого-разведочных скважин напрямую связано с осуществлением операций, облагаемых НДС.

При этом суды разъясняют, что данная связь определяется особой технологией производства добывающих предприятий. Это объясняется следующим. Деятельность предприятий по геологическому изучению недр носит долгосрочный характер и в течение длительного периода времени может

Сложившаяся к настоящему времени обширная судебная практика подтверждает правомерность доводов о том, что строительство геолого-разведочных скважин напрямую связано с осуществлением операций, облагаемых НДС.

не приносить доход. Однако конечным результатом работ является реализация полезных ископаемых, добытых на лицензионном участке недр. Непосредственно реализации предшествует комплекс работ, предусмотренных лицензионными соглашениями и проектами разработки месторождений. Неотъемлемой частью таких работ является бурение скважин для геологического изучения недр, поиска и разведки полезных ископаемых. Ликвидация скважин не может опровергать связь расходов по их строительству с целью, направленной на достижение конечных результатов проекта разработки, то есть на добычу полезных ископаемых на участке недр. В связи с этим суды полагают, что строительство скважин, вне зависимости от того, были они ликвидированы или нет, связано с осуществлением операций, облагаемых НДС.

Ниже перечислены судебные акты, которые свидетельствуют об обоснованности изложенных доводов.

Так, в определении об отказе в передаче дела в президиум от 26 сентября 2008 г. № 12218/08 ВАС РФ указал, что при рассмотрении спора суды, исследовав и оценив представленные доказательства, руководствуясь положениями статей 171, 172, 259, 261, 325 НК РФ, сделали пра-

<sup>7</sup> Утв. приказом МПР России № 323, Минтопэнерго России № 445 от 28 декабря 1999 г.



вильный вывод о том, что обществом соблюдены условия для применения налоговых вычетов по НДС, поскольку «работы по бурению поисковых скважин, признанных непродуктивными, являются одним из этапов деятельности, связанной с недропользованием и направленной на реализацию полезных ископаемых, которая относится к операциям, признаваемым в соответствии с главой 21 НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость».

При этом, признавая обоснованность применения налоговых вычетов по расходам на строительство поисковой скважины, нижестоящие суды исходили из того, что «необходимость строительства поисковых скважин вызвана специфической геолого-разведочного процесса, так как без разведки лицензионных участков путем строительства поисковых скважин невозможно установить наличие углеводородов на участке недр и приступить к их добыче».

Суды приняли во внимание тот факт, что производственный процесс, связанный с геологическим изучением и разработкой месторождения, «направлен на реализацию углеводородов и представляет собой длительную по протяженности времени деятельность общества, в которую включается, в том числе, проведение геолого-разведочных работ (бурение поисковых, разведочных скважин), а реализация нефти и газа является завершающим этапом производственного цикла... связанным с использованием недр на основе соответствующих лицензий». В результате суды пришли к выводу о том, что расходы на строительство поисковых скважин и геологические работы были произведены налогоплательщиком «для осуществления деятельности, облагаемой НДС, а именно последующей добычи и реализации нефти и газа»<sup>8</sup>.

В постановлении от 16 октября 2008 г. по делу № А05-2658/2008 ФАС Северо-Западного округа указал, что основным направлением деятельности налогоплательщика является геологическое изучение, разведка и разработка недр, поэтому расходы по строительству, тампонированию и консервации поисковых скважин являются расходами, обусловленными особенностями производства и необходимыми для выполнения работ по добыче полезных ископаемых... «поскольку, не выполнив данные работы, общество не сможет осуществлять добычу полезных ископаемых, выручка от реализации которых является объектом обложения НДС».

В связи с этим суд пришел к следующему выводу: «поскольку бурение скважин для изучения

лицензионного участка, проведение комплекса геологических работ с использованием этих скважин, а также их ликвидация (консервация) являлись деятельностью, связанной с недропользованием и необходимыми условиями разработки... месторождения, то выполнение данных работ относится к операциям, признаваемым в соответствии с главой 21 НК РФ объектом налогообложения НДС».

Тот факт, что приобретаемые налогоплательщиком у подрядных организаций работы по бурению различных категорий скважин, признанных непродуктивными, связаны с реализацией конечной продукции (то есть относятся к комплексу работ, предшествующему завершающему этапу деятельности, связанной с использованием недр для добычи полезных ископаемых), подтверждается также постановлениями ФАС Восточно-Сибирского округа от 23 мая 2008 г. № А33-9927/07-Ф02-2071/08 (определением от 19 августа 2008 г. № 10059/08 инспекции отказано в передаче этого дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), от 9 июля 2008 г. № А33-13462/07-Ф02-3109/08, от 8 июля 2008 г. № А33-13470/07-Ф02-3039/08, № А33-13466/07-Ф02-3038/08, № А33-13461/07-Ф02-3052/08, от 30 июня 2008 г. № А33-13469/07-Ф02-2753/08, от 26 июня 2008 г. № А33-13471/07-Ф02-2784/08, № А33-13468/07-Ф02-2819/08, № А33-13467/07-Ф02-2779/08, ФАС Поволжского округа от 22 февраля 2005 г. № А12-29056/04-С21, ФАС Северо-Западного округа от 16 октября 2008 г. № А05-2658/2008 (определением от 16 января 2009 г. № 17181/08 инспекции отказано в передаче этого дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), от 1 сентября 2008 г. № А05-780/2008, от 5 июня 2007 г. № А42-8504/2006, от 14 мая 2007 г. № А42-5280/2006, ФАС Центрального округа от 12 октября 2004 г. № А48-766/04-2.

В основном эти судебные акты затрагивают вопрос о применении вычетов по разведочным и поисковым скважинам, однако доводы судов, изложенные выше, по нашему мнению, применимы и к другим скважинам, бурящимся во время геолого-разведочных работ, так как все указанные работы составляют единый геолого-разведочный процесс, направленный на осуществление деятельности, связанной с добычей полезных ископаемых на изучаемых участках недр.

<sup>8</sup> См. постановление ФАС Московского округа от 30 мая 2008 г. № КА-А40/3955-08-П и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20 февраля 2008 г. № 09АП-1292/2008-АК.

## II. Ликвидация скважины до ее постановки на учет не препятствует применению НДС к вычету

Относительно доводов инспекции о необходимости постановки скважин на учет в качестве объектов основных средств для целей применения налоговых вычетов необходимо отметить следующее.

До 1 января 2006 г. абзацем первым пункта 5 статьи 172 НК РФ был предусмотрен особый порядок применения налоговых вычетов в отношении операций, связанных с созданием основных средств. В силу этой нормы вычеты сумм налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, производились по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента начисления амортизации или при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Необходимость применения указанной нормы на период строительства скважин, бурящихся на этапе геолого-разведочных работ, была обусловлена особым порядком учета расходов на освоение природных ресурсов, установленным в статьях 261 и 325 НК РФ. Пункт 4 статьи 325 НК РФ содержит специальные правила и обязывает налогоплательщика капитализировать в налоговом учете те затраты на освоение природных ресурсов, которые в дальнейшем по решению налогоплательщика могут привести к созданию постоянно эксплуатируемых объектов основных средств, при этом в указанной норме в качестве таких объектов прямо указаны скважины. Этой нормой налогового законодательства корреспондирует и отраслевое правило Временной классификации скважин (п. 3), которое гласит, что «при проектировании конструкций параметрических, поисковых, оценочных и разведочных скважин необходимо предусматривать возможность использования их для эксплуатации залежей нефти и газа». В том случае если пробуренная скважина переводится в состав эксплуатационных, то есть вводится в эксплуатацию как объект основных средств, указанный объект амортизируется в общем порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Следовательно, применительно к операциям, осуществленным до 1 января 2006 г., до тех пор, пока работы по строительству рассматриваемых скважин продолжались, налогоплательщику необходимо было признавать соответствующие расходы как расходы на строительство скважины. До принятия решения о ликвидации указанных скважин расходы на их строительство не могли уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль, а должны были отражаться как расходы на создание объекта основных средств (амортизируемого имущества). В связи с этим до вынесения решения о признании скважины непродуктивной и ее ликвидации налогоплательщик не мог применить налоговые вычеты, поскольку это противоречило бы требованиям пункта 5 статьи 172 НК РФ.

Тем не менее с момента принятия решения о признании скважины непродуктивной необходимость применения этой нормы отпадает. Это объясняется тем, что принятие в установленном порядке решения о ликвидации скважины означает, что она выполнила свое предназначение и не может быть использована при дальнейшей разработке участка недр, в том числе в качестве эксплуатационной скважины. Признание скважины непродуктивной и принятие решения о ее ликвидации свидетельствуют о том, что расходы на строительство (бурение) этой скважины перестают быть расходами, связанными с созданием объекта основных средств, и становятся обычными расходами на освоение природных ресурсов.

Следовательно, в случае ликвидации скважины налогоплательщик имеет право применить налоговый вычет по НДС, уплаченному в составе стоимости работ по строительству, выполненных до 1 января 2006 г.<sup>9</sup>, в общеустановленном порядке при соблюдении требований пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ.

Обосновывая неправомерность применения налоговых вычетов в случае ликвидации пробуренных скважин без их постановки на учет в качестве основных средств, проверяющие могут также указать на то, что признание таких скважин непродуктивными в принципе лишает налогоплательщика права на применение налоговых вычетов. При этом проверяющие могут настаивать на том, что при ликвидации такой скважины не отпадают основания для «капитализации вычетов», а фактически не исполняются те требования НК РФ, которые являются обязательными для получения права на вычет, в том числе при строительстве объектов основных средств.

Мы полагаем, что такие выводы являются необоснованным, поскольку, как отмечалось выше, при-

<sup>9</sup> Здесь следует дополнительно оговориться, что суммы НДС, уплаченные при капитальном строительстве в период с 1 января 2005 г. по 1 января 2006 г. и не принятые к вычету в установленном законом порядке, могли быть приняты к вычету равными долями в течение 2006 г. согласно переходным положениям, установленным в статье 3 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

нятие документально оформленного решения о признании скважины непродуктивной и о ее ликвидации означает, что расходы на бурение скважины являются расходами не на создание основного средства, а на освоение природных ресурсов. Иными словами, целью бурения скважин являлось не создание основных средств, а получение геологической информации для дальнейшей разработки месторождения. Следовательно, признание скважин непродуктивными не может являться основанием для лишения налогоплательщика права на вычет сумм «входящего НДС», накопленных за период их строительства.

Законность применения к вычету сумм НДС, уплаченных подрядчикам при строительстве скважины, которая оказалась непродуктивной, вне зависимости от требований пункта 5 статьи 172 НК РФ (в ред. до 1 января 2006 г.), подтверждается практикой арбитражных судов.

Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24 апреля 2007 г. № Ф04-3242/2007 (43520-А67-31) суд разъяснил, что «*вопрос о скважине как об основном средстве может быть поставлен лишь в случае использования этой скважины для реализации добытой через нее нефти. Особенности разведки и разработки месторождений полезных ископаемых посредством бурения скважин состоят в том, что возможность определения продуктивности скважины зависит от наличия на исследуемых участках залежей нефти, в связи с чем до выяснения указанного обстоятельства затраты по бурению поисковой скважины учитываются как сумма фактически произведенных затрат на освоение природных ресурсов. При этом признание скважины непродуктивной и принятие решения о ее ликвидации свидетельствуют о том, что расходы по ее строительству являются расходами на освоение природных ресурсов, а не расходами, связанными с созданием объекта основных средств*». На основании изложенного суд заключил, что «*списание затрат в отношении скважины... в целях налогообложения по правилам статей 261 и 325 НК РФ, то есть как расходов по освоению природных ресурсов, обуславливает применение налогового вычета сумм НДС в соответствии с пунктами 1, 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172 НК РФ*». Определением от 21 августа 2007 г. № 11530 ВАС РФ отказал в пересмотре судебных актов по данному делу в порядке надзора.

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 20 февраля 2008 г. № 09АП-1292/2008-АК суд отклонил доводы



**В.Б. Агафонов**

## Правовой режим геологической информации о недрах

Мягкий переплет  
Объем 240 с., тираж 500 экз.  
Москва, 2010 г.

В данной работе исследуется система нормативных правовых актов, характеризующих понятие «геологическая информация о недрах», ее особенности и свойства, рассматривается порядок сбора, обработки, систематизации, хранения и предоставления в пользование геологической информации о недрах по действующему законодательству Российской Федерации, выявляются основные проблемы правового регулирования геологической информации о недрах, а также обосновываются комплексные предложения по совершенствованию нормативно-правовой базы в данной сфере.

Следует отметить, что монография представляет собой первое в современной истории России опубликованное систематизированное юридическое исследование, посвященное правовому регулированию в отношении такого важного для сферы недропользования объекта как геологическая информация о недрах.

Большое внимание в монографии уделяется вопросам разграничения полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации по вопросам сбора, хранения и обеспечения доступа к геологической информации, выявляются проблемные моменты данных взаимоотношений, дается оценка соответствия подзаконных актов федеральных органов (в частности, Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации и его исторических предшественников, осуществлявших государственное регулирование в сфере недропользования) действующему законодательству о недрах.

Книга предназначена для широкого круга юристов-практиков, работников органов исполнительной и законодательной власти, специалистов в сфере недропользования, менеджмента нефтегазовых компаний, а также для студентов юридических специальностей высших учебных заведений.

Приобрести книгу в группе изданий «ПравоТЭК» Вы можете:

- отправив заявку по факсу: +7 (495) 235-23-61
- позвонив по телефонам: +7 (495) 235-25-49, 235-47-88
- по электронной почте: [order@oilgaslaw.ru](mailto:order@oilgaslaw.ru)
- оставив заявку на сайте: <http://media.lawtek.ru/>

налогового органа об отсутствии у общества права на налоговый вычет в связи с неотражением поисковой скважины в учете как основного средства, так как «предметом деятельности общества является геологическое изучение перспектив нефтегазоносности нижнекембрийских отложений с целью поисков нефти и газа и последующей добычи углеводородного сырья, а не создание объекта основных средств». Постановлением ФАС Московского округа от 30 мая 2008 г. № КА-А40/3955-08-П решения нижестоящих судов оставлены без изменения. Определением от 26 сентября 2008 г. № 12218/08 ВАС РФ отказал инспекции в пересмотре дела в порядке надзора.

Аналогичная позиция, основанная на неприменении пункта 5 статьи 172 НК РФ в случае реализации права на налоговые вычеты по непродуктивной скважине, изложена в постановлениях ФАС Московского округа от 19 августа 2009 г. № КА-А40/8103-09, от 29 мая 2009 г. № КА-А40/4495-09, ФАС Поволжского округа от 22 февраля 2005 г. № А12-29056/04-С21, ФАС Северо-Западного округа от 4 апреля 2007 г. № А42-6253/2006, от 29 сентября 2006 г. № А42-2044/2006, ФАС Центрального округа от 12 октября 2004 г. № А48-766/04-2.

Следует также отметить, что ВАС РФ принято постановление от 28 апреля 2009 г. № 17070/08 по делу № А65-6149/2008-СА1-56, в котором решениями судов первой и кассационной инстанций компании было отказано в применении вычета сумм НДС за октябрь 2004 г., уплаченных в составе расходов на освоение природных ресурсов при строительстве разведочной скважины, признанной непродуктивной и ликвидированной без ее ввода в эксплуатацию. Судебные акты были мотивированы ссылкой на пункты 2, 6 статьи 171 НК РФ и пункт 5 статьи 172 НК РФ. Рассмотрев жалобу налогоплательщика в порядке надзора, ВАС РФ усмотрел нарушения норм налогового права, допущенные судами нижестоящих инстанций. В постановлении суд указал, что налогоплательщик осуществлял проведение геолого-разведочных работ на законных основаниях, в соответствии с требованиями лицензионного соглашения, «бурение скважины и геологические исследования и испытания, а также последующая ее ликвидация являлись необходимыми условиями разработки месторождения», «не проведя соответствующие работы, организация не смогла бы осуществлять добычу и реализацию нефти в будущем». На основании изложенного ВАС РФ указал, что поскольку работы проводились обществом с целью получения геологической информации, необходимой для освоения отведенного участка недр и добычи на нем нефти, а не создания имущества (объекта основных средств), подлежащего амортизации, то выводы об отсутст-

вии у налогоплательщика права на налоговый вычет в связи с непостановкой на учет скважины как основного средства и неначислением по ней амортизации, как на это указывает пункт 5 статьи 172 НК РФ (в ред. до 1 января 2006 г.), неправомерны. Также ВАС РФ были сделан общий вывод о том, что **«работы по строительству и ликвидации непродуктивных скважин — необходимая составляющая освоения природных ресурсов. Поэтому выполнение данных работ относится к операциям, признаваемым в соответствии с главой 21 НК РФ объектом обложения НДС».**

С учетом изложенного в настоящее время ВАС РФ выработана правовая позиция, согласно которой суммы НДС, предъявляемые налогоплательщикам в период строительства скважины, которая признана непродуктивной и ликвидирована, могут быть приняты к вычету, так как соответствующие расходы необходимы для осуществления деятельности, направленной на добычу полезных ископаемых и, следовательно, облагаемой НДС.

**Резюме:** Материал, изложенный в настоящей статье, отражает непростые отношения, которые складываются между налоговыми органами и налогоплательщиками при решении вопроса о правомерности применения к вычету сумм НДС, предъявляемых подрядчиками при бурении скважин, которые оказались непродуктивными. Зачастую налоговые органы придерживаются консервативного подхода, отказывая в применении вычетов, ссылаясь на безрезультатность работ по бурению и мотивируя это тем, что непродуктивная скважина не участвует в процессе добычи полезных ископаемых.

При таком подходе, по нашему мнению, проявляется ограничительное толкование норм подпункта 1 пункта 2 статьи 171 НК РФ, поскольку из состава налоговых вычетов необоснованно исключаются суммы НДС по тем расходам, которые пусть непосредственно не привели к возникновению операций, облагаемых НДС (к добыче полезных ископаемых), но тем не менее являются необходимым элементом единого комплекса работ, направленных на осуществление деятельности, облагаемой НДС, без которых нельзя начать добычу полезных ископаемых на исследуемых участках недр.

Правоприменительная практика показывает, что суды по рассматриваемой категории дел встают на сторону налогоплательщиков, поэтому автор рекомендует организациям отстаивать свое право на принятие к вычету сумм НДС, уплаченных при строительстве скважин, оказавшихся непродуктивными, опираясь на указанную судебную практику, а также на доводы и аргументы, представленные в настоящей статье. □