

# Некоторые вопросы исчисления налога на добычу полезных ископаемых и регулярных платежей по нефти и газовому конденсату

А. Ланцов, старший менеджер Департамента аудита ЗАО «БДО ЮниконРуф»

В настоящее время исчисление налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по нефти и газовому конденсату осуществляется в соответствии со ст. 5 Закона от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ (в ред. федеральных законов от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ, от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ). Уплата регулярных платежей производится на основании ст. 43 Закона «О недрах» (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ). Рассмотрим некоторые вопросы уплаты НДПИ и регулярных платежей с учетом внесенных в законодательные акты поправок.

## 1. Вступление в силу изменений и дополнений, внесенных законами № 198-ФЗ и 57-ФЗ

В соответствии со ст. 5 Налогового кодекса Российской Федерации:

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщиков,

могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

В соответствии со ст. 10 Закона № 198-ФЗ и ст. 16 Закона № 57-ФЗ положения, касающиеся платежей за пользование недрами, распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2002 г. Исключение составляют изменения, внесенные Законом № 57-ФЗ и касающиеся продолжительности налогового периода.

С учетом установленного в ст. 5 НК РФ порядка вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, если изменения, внесенные законами № 198-ФЗ и 57-ФЗ, улучшают положение налогоплательщика, то они могут быть распространены на период с 1 января 2002 г. Иначе с учетом того, что налоговым периодом по налогу на добычу является квартал (ст. 341 НК РФ), ухудшающие положение налогоплательщика изменения, внесенные законами № 198-ФЗ и 57-ФЗ, могут вступить в силу только с 1 апреля 2002 г. и с 1 июля 2002 г. соответственно.

## 2. Изменения порядка определения среднего значения курса доллара для расчета коэффициента, характеризующего динамику мировых цен ( $K_{ц}$ ) (п. 1 ст. 3 Закона № 57-ФЗ)

До изменений среднее значение курса доллара определялось только за дни торгов. То есть курсы доллара, установленные на дни, когда торги не проводились, в расчет не принимались. Закон № 57-ФЗ внес изменения, согласно которым курс доллара должен определяться как среднеарифметическая величина за все

дни в соответствующем периоде, т.е. с учетом дней, когда торгов не было. До внесения изменений значение коэффициента  $K_{ц}$  за первый квартал 2002 г. составляло 1,4460, а налоговая ставка — 491,64 руб./т. Если же посчитать  $K_{ц}$  за первый квартал 2002 г. в соответствии с новым порядком, то он составит 1,4424, а налоговая ставка — 490,416 руб./т. Так как «новая» ставка ниже предыдущей и в силу того, что данные изменений распространены Законом № 57-ФЗ на отношения, возникшие с 1 января 2002 г., то налогоплательщик имеет право пересчитать ставку за первый квартал 2002 г. и подать в налоговую инспекцию уточненную декларацию. С этим согласно и МНС РФ, о чем свидетельствует письмо от 30 сентября 2002 г. № НА-6-21/1483 «Об уточнении налоговой ставки налога на добычу полезных ископаемых за I квартал 2002 г.».

### 3. Распространение порядка расчета НДС при добыче нефти на добычу газового конденсата на первый квартал 2002 г. (ст. 4 Закона № 198-ФЗ)

Согласно первоначальной редакции Закона №126-ФЗ, специальный порядок определения налоговой базы, установленный в ст. 5 данного Закона на период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г., подлежал применению только при добыче нефти. Статья 4 Закона № 198-ФЗ распространила ст. 5 Закона № 126-ФЗ не только на добычу нефти, но и на добычу газового конденсата. Причем данное изменение вводилось в действие с 1 января 2002 г. Однако, как уже отмечалось выше, в соответствии со ст. 5 НК РФ, в том случае, если данные изменения ухудшили положение налогоплательщика, то они подлежат вступлению в силу со второго квартала 2002 г. В этом случае в первом квартале к газовому конденсату применяется общий порядок расчета НДС, установленный главой 26 НК РФ. Как следует из п. 2 ст. 342 НК РФ, налоговая ставка при добыче углеводородного сырья составляет 16,5% стоимости добытого сырья. Согласно п. 1 ст. 340 НК РФ, оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

- исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Ставка НДС, исчисленная в соответствии со ст. 5 Закона № 126-ФЗ за первый квартал 2002 г., с учетом изменений, внесенных Законом № 57-ФЗ, составила 490,416 руб./т.

Следовательно, в том случае, если сумма, исчисленная как 16,5% стоимости реализации газового конденсата, за первый квартал 2002 г. будет меньше 490,416 руб./т, то налогоплательщик при определении налога за первый квартал 2002 г. имеет все основания применять общий порядок расчета НДС, установленный главой 26 НК РФ. Такая ситуация возможна, если стоимость реализации газового конденсата составляет не более 2972 руб./т. Резюме: если налогоплательщик в первом квартале 2002 г. исчислял НДС по добыче газового конденсата по ставке 490,416 руб./т, то он может сделать перерасчет налога, исходя из ставки 16,5% стоимости реализации газового конденсата, и в соответствии со ст. 78 НК РФ обратиться в налоговый орган с письменным заявлением о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налога.

### 4. Определение ставок регулярных платежей до их установления исполнительными органами (п. 5 ст. 4 Закона № 57-ФЗ)

В соответствии с п. 1 ст. 43 Закона «О недрах» регулярные платежи за пользование недрами взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав:

- на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых;
- на разведку полезных ископаемых;
- на геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- на строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 м), используемых по целевому назначению.

Согласно п. 2 ст. 43 Закона «О недрах» в редакции до выхода Закона № 57-ФЗ, Правительство Российской Федерации должно было устанавливать минимальный и максимальный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами. Конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами устанавливался исполнительным органом государ-

ственной власти субъекта Федерации в пределах, установленных Правительством Российской Федерации. В случае если конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами не установлен исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, он принимался равным максимальному размеру ставки регулярного платежа за пользование недрами, установленному Правительством Российской Федерации.

На практике ставки регулярных платежей утверждались несвоевременно. В результате предприятия вынуждены были уплачивать регулярные платежи за период до принятия исполнительным органом соответствующего акта по максимальной ставке. Закон № 57-ФЗ исключил из текста Закона «О недрах» обязанность налогоплательщика исчислять регулярные платежи по максимальной ставке. В соответствии с п. 4 ст. 43 Закона «О недрах» в новой редакции регулярные платежи за пользование недрами уплачиваются пользователями недр ежеквартально не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом, равными долями в размере одной четвертой суммы платежа, рассчитанного за год. Таким образом, ставки регулярных платежей распространяются на отчетный год независимо от даты их утверждения исполнительными органами.

## 5. Налогообложение нормативных потерь

В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 342 НК РФ в части нормативных потерь полезных ископаемых налогообложение производится по налоговой ставке 0%. В целях главы 26 НК РФ нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ.

Из п. 4 и 5 постановления Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921, содержащего Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых, следует, что:

- нормативы потерь углеводородного сырья, в том числе связанных с обустройством месторождения, ежегодно утверждаются Министерством энергетики Российской Федерации по согласованию с Министерством природных ресурсов Российской Федерации и Федеральным горным и промышленным надзором России;

- при отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь все фактические потери полезных ископаемых относятся к сверхнормативным до утверждения нормативов потерь.

Сроки утверждения нормативов ни кодексом, ни постановлением Правительства РФ не регламентированы. На практике нормативы потерь утверждаются и доводятся до предприятий уже в середине или конце года. При этом обычно указывается, что утвержденные нормативы применяются с такого-то числа (например, с 1 июля). В результате налогоплательщик вынужден включать в налоговую базу все потери полезных ископаемых, возникшие до 1 июля. Для другого налогоплательщика нормативы потерь могут быть установлены начиная с другой даты. Такой порядок установления нормативов потерь и, соответственно, определения налоговой базы противоречит принципу равенства налогообложения, продекларированному в п. 1 ст. 3 НК РФ.

Однако есть основания предполагать, что налоговые органы будут придерживаться позиции, при которой утверждаемые нормативы подлежат распространению на весь год. Так, в письме советника налоговой службы II ранга А.В. Ефимова от 25 сентября 2002 г. отмечено следующее: «В июле 2002 г. Минэнерго России по согласованию с МПР России и Госгортехнадзором России утверждены на 2002 г. нормативы технологических потерь нефти, газового конденсата при добыче, сборе, подготовке и межпромышленной транспортировке, а также нормативы технологических потерь газа горючего природного из газовых, газоконденсатных и нефтегазоконденсатных месторождений при добыче, сборе, подготовке и межпромышленной транспортировке. При определении налоговой ставки по добытым полезным ископаемым следует учитывать, что применение указанных нормативов технологических потерь начиная с 1 января 2002 г. и проведение перерасчета налоговой базы налога на добычу полезных ископаемых за первый и второй кварталы 2002 г. являются правомерными» (Интернет-сайт МНС РФ: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

## 6. Пени за неуплату авансовых платежей по НДС

В соответствии со ст. 344 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате по итогам налогового периода, уплачивается не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи по налогу

уплачиваются не позднее последнего дня каждого месяца налогового периода.

В судебных инстанциях в последнее время часто рассматривались споры по поводу начисления пени за несвоевременную уплату авансовых платежей.

Согласно ст. 75 НК РФ, пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Если читать Кодекс буквально, то пени начисляются только за несвоевременную уплату налога, а не авансового платежа. За просрочку уплаты авансовых платежей начисление пени Кодексом не предусмотрено.

Однако высшие судебные инстанции данную позицию налогоплательщиков не поддержали.

Так, пленум ВАС в п. 20 постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» отметил следующее. По смыслу п. 1 ст. 75 Налогового кодекса пени

подлежат уплате налогоплательщиком в случае образования у него недоимки, т.е. не уплаченной в установленный законом срок суммы налога. В соответствии с положениями ст. 52–55 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового (а в случаях, установленных законом, — отчетного) периода на основе налоговой базы, т.е. исходя из реальных финансовых результатов своей экономической деятельности за данный налоговый (отчетный) период. В силу п. 1 ст. 55 Налогового кодекса налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. При рассмотрении споров, связанных со взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, судам необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные статьей 75 НК РФ, могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 53 и 54 НК РФ.

Позиция Высшего Арбитражного Суда аналогична позиции Конституционного Суда РФ, которая отражена в Определении КС РФ от 4 июня 2002 г. № 200-О.