

Некоторые вопросы по НДС при добыче нефти

А.И. Бабкин,
судья Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации



По вопросу о том, кто является лицом, обязанным перед бюджетом по налогу на добычу полезных ископаемых, разногласий, как правило, не возникает, так как это обстоятельство жестко урегулировано нормативными актами и требует строго определенного документального подтверждения. Другое дело — вопросы исполнения обязанности представления в инспекцию налоговой отчетности, правильности исчисления суммы, подлежащей уплате в бюджет, в том числе вопросы определения налоговой базы, налоговой ставки, применения льготного режима налогообложения, определения сроков уплаты налога. Правильное применение нормы права и документальное подтверждение этого — вот основные составляющие позиции и аргументации, с которыми спорящие стороны выступают в арбитражном суде, будь то налогоплательщик или инспекция.

Даже в том случае, если лицо в силу закона отнесено к плательщикам конкретного налога, обязанность по его уплате возникает только при наличии объекта обложения этим налогом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 336 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (далее — НДС), если иное не предусмотрено пунктом 2 данной статьи, признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации, на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, главным критерием определения объекта обложения НДС является факт добычи полезного ископаемого. Но если по факту извлечения из недр, подтвержденному документально,

расхождений в позициях сторон практически не возникает (за исключением результатов определения количества добытого полезного ископаемого расчетным методом), то правовая характеристика этого обстоятельства неоднозначна.

1. Отсутствие объекта налогообложения

Например, как мы оценим с правовых позиций газовый факел из разведочной скважины, которая в итоге признана нефтяной, но в эксплуатацию так и не была введена по ряду причин (законсервирована)? Даже если скважина признана нефтяной, но через нее добывается попутный газ, последний признается объектом обложения НДС (пп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ). Данное правило действует и в том случае, если газ сжигается на выходе из скважины. Однако в данном конкретном случае скважина была признана нефтяной после того, как было завершено разведочное бурение и дано соответствующее заключение специалистов. Целью бурения скважины (предположительно нефтяной) являлась **последующая добыча полезных ископаемых (нефть, газ), но не извлечение из недр углеводородного минерального сырья в период разведки**. Пробуренная разведочная скважина в итоге приобрела статус нефтяной, но не была введена в эксплуатацию, причем причины в целях налогообложения не имеют значения (техническая неисправность, хозяйственно-экономическая целесообразность, консервация до лучших времен и т.п.).

Обосновывая правомерность доначисления организации-налогоплательщику (далее — общество) сумм НДС, инспекция указывает, что согласно технической документации из разведочных скважин производилась добыча природного газа.

Между тем судами сделан вывод о неправомерности доначисления налоговым органом сумм налога, **поскольку скважина является разведочной, в эксплуатацию не вводилась и по результатам пробной эксплуатации отнесена к нефтяной**. Причем суд кассационной инстанции счел возможным при таких обстоятельствах применить пункт 7 статьи 3 НК РФ, в соответствии с которым неустранимые сомнения, противоречия

и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика¹.

2. Определение объема добытого газового конденсата расчетным путем (косвенным методом) не препятствует рассмотрению его в качестве самостоятельного объекта налогообложения

Месторождение содержит газовый конденсат как отдельный вид полезного ископаемого. Факт его добычи наряду с нефтью и растворенным газом подтверждается документально.

Основанием для доначисления сумм НДС послужили выводы инспекции о нарушении обществом пунктов 1 и 2 статьи 337 и пункта 2 статьи 339 НК РФ в связи с необоснованным выделением в уточненных налоговых декларациях из состава нефти газового конденсата.

Суд, руководствуясь пунктом 1 статьи 337 НК РФ, счел, что реализация газового конденсата в смеси с нефтью не является основанием для налогообложения газового конденсата по ставке нефти, так как **полезным ископаемым признается не смесь, добытая из недр, а отдельные полезные ископаемые, содержащиеся в смеси**. Суд не принял во внимание доводы инспекции о том, что определение объема добытого газового конденсата расчетным путем (косвенным методом) препятствует рассмотрению данного вида полезного ископаемого в качестве самостоятельного объекта налогообложения².

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В силу пункта 2 статьи 337 НК РФ самостоятельным **объектом налогообложения по НДС признается газовый конденсат** из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку.

Судом на основании имеющихся в деле доказательств (лицензии, технического проекта разработки Восточного участка Оренбургского нефтегазоконденсатного месторождения, соглашения о пользовании недрами, письма Управления по технологическому и экологическому надзору Ростехнадзора по Оренбургской области) **установлено, что месторождение содержит газовый конденсат как отдельный вид полезного ископаемого. Факт его добычи наряду с нефтью и растворенным газом подтверждается** материалами дела и инспекцией не оспаривается.

Таким образом, обществом правомерно представлены в налоговый орган уточненные налоговые декларации за спорные налоговые периоды и заявление о возврате излишне уплаченного налога.

Ссылка инспекции на отсутствие в учетной политике общества расчетного (косвенного) метода правомерно отклонена судом, так как **данное обстоятельство при невозможности определения объема полезного ископаемого прямым методом не может являться основанием для исключения данного полезного ископаемого из объекта налогообложения**³.

3. Определение количества добытой нефти

Налоговой инспекцией принято решение о доначислении сумм НДС в связи с неправомерным, по ее мнению, определением обществом количества добытого им за 2005 год полезного ископаемого — углеводородного сырья (нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной) исходя из массы нефти нетто.

При этом налоговый орган, ссылаясь на пункты 3.2, 5.2 ГОСТ Р 51858-2002 на нефть, утвержденного постановлением Госстандарта России от 8 января 2002 г. № 2-ст, пункты 3.13, 3.14, 3.15 ГОСТ Р 8.595-2004 «Масса нефти и нефтепродуктов», утвержденного приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 7 декабря 2004 г. № 99-ст, полагает, что первой продукцией, по своему качеству соответствующей государственному стандарту России, является нефть **с допустимым содержанием** воды, хлористых солей и механических примесей, то есть нефть массы брутто.

Между тем суды, исследовав и оценив представленные доказательства, сделали вывод об отсутствии правовых оснований для принятия такого решения, так как из НК РФ не следует, что добытое

¹ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 апреля 2008 г. № 5390/08 по делу № А47-1713/2007АК-23.

² Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31 марта 2008 г. № 344/08 по делу № А47-11586/2006АК-23.

³ Постановление ФАС Уральского округа от 2 октября 2007 г. по делу № А47-11586/2006АК-23.

полезное ископаемое облагается НДС с учетом содержащегося в нем естественного балласта⁴.

В частности, суды приводят следующую аргументацию. Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объектом НДС признаются добытые из недр **полезные ископаемые** при соблюдении условий, прямо предусмотренных в НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 337 НК РФ под полезным ископаемым в целях обложения НДС понимается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту (техническим условиям) организации.

Причем в отношении отдельных видов полезных ископаемых предусмотрены специальные требования, обозначенные в НК РФ, в частности, согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 337 НК РФ объектом обложения НДС признается **нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная**.

Таким образом, исходя из смысла и содержания данной нормы полезным ископаемым признается нефть, не содержащая в себе воды, соли и иных примесей (балласта).

В соответствии с пунктом 2 статьи 338 НК РФ налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Ни в НК РФ, ни в других актах законодательства о налогах и сборах не предусмотрено исчисление и уплата НДС по массе нефти брутто, то есть с учетом содержащегося в нефти балласта.

Первичным документом, в соответствии с которым формируется налоговая база по НДС по итогам налогового периода (месяц), является геологический отчет по добыче нефти за месяц (месячный эксплуатационный рапорт). Количество нефти в указанном документе отражается (учитывается) в единицах измерения массы «тонны нетто». Таким образом, следуя логике формирования налоговой базы по НДС на основании этих отчетов по добыче нефти за месяц (месячных эксплуатационных рапортов), расхождений этих данных

с соответствующей информацией о добытой нефти в налоговой декларации (как по количественным характеристикам, так и по методике исчисления, включая единицу измерения) не должно быть по определению.

Однако для юридического вывода ссылок на первичные учетные документы явно недостаточно, так как статья 337 НК РФ определение добытого полезного ископаемого как объекта обложения налогом ставит в непосредственную зависимость от его соответствия стандарту. Поэтому судами эти вопросы были рассмотрены детально, и в итоге приводится следующая аргументация.

Общие требования к методикам выполнения измерений массы нефти и нефтепродуктов установлены в национальном стандарте ГОСТ Р 8.595-2004 «Государственная система обеспечения единства измерений. Масса нефти и нефтепродуктов. Общие требования к методикам выполнения измерений». Его действие распространяется на методики выполнения измерений массы товарной нефти и нефтепродуктов в сферах распространения государственного метрологического контроля и надзора, основанные на перечисленных методах прямых и косвенных измерений.

Стандарт устанавливает основные требования к методике выполнения измерений массы продукта (нефти), обладающего общими родовыми признаками.

Для целей данного стандарта определяются следующие понятия: **«товарная нефть (нефть)»** — нефть, подготовленная к поставке потребителю в соответствии с требованиями ГОСТ Р 51858-2002; **«масса брутто товарной нефти»** — масса товарной нефти, показатели качества которой соответствуют требованиям ГОСТ Р 51858; **«масса балласта»** — общая масса воды, солей и механических примесей в товарной нефти; **«масса нетто товарной нефти»** — разность массы брутто товарной нефти и массы балласта, то есть без массы примесей соли, воды и механических примесей (п. 3.12, 3.13, 3.14, 3.15)⁵.

Таким образом, данный стандарт не содержит понятия «нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная», но при этом ближе всего к нему находится **«масса нетто товарной нефти»**.

⁴ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 апреля 2009 г. № ВАС-4547/09 по делу № А40-32914/08-107-106.

⁵ С 1 января 2006 г. ГОСТ Р 51858-2002 «Нефть. Общие технические условия» действует в редакции от 16 августа 2005 г. и распространяется на нефть для поставок внутри Российской Федерации и для экспорта.

Количественные и качественные показатели в отношении нефти, определяющие требования стандартизации, содержатся также в ГОСТ 1510-84, однако они связаны не с добычей, а с условиями транспортировки нефти. В частности, подлежит неукоснительному соблюдению требование о том, что каждая партия принимаемого к транспортировке продукта должна сопровождаться документом о его качестве, содержащим данные, указанные в пункте 1.2 (масса нефти брутто и нетто, наименование нефтепродукта, марка), нормы показателей качества и результатов испытания нефтепродуктов в соответствии с технической документацией (п. 1.6).

Однако **данный стандарт не содержит норм, позволяющих определить понятие «нефть обезвоженная, обессоленная, стабилизированная»** как добытого полезного ископаемого либо как товарного продукта.

В целом же требования, установленные этими ГОСТами для нефти в качестве объекта транспортировки, направлены на обеспечение технической безопасности транспортировки и применимы для определения пригодности минерального сырья к транспортировке.

На этом основании суды сочли неприменимыми в целях статьи 337 НК РФ приведенные налоговым органом государственные стандарты, так как они не содержат положений, которые позволяли бы в названных целях определить массу «нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной» как массу нетто или брутто.

Вместе с тем суд проанализировал ряд других нормативных правовых актов, которыми установлена обязанность налогоплательщика учитывать нефть массы нетто и брутто и отражать эти показатели в актах приема-сдачи нефти, в частности Инструкцию по определению массы нефти при учетных операциях с применением систем измерений количества и показателей качества нефти (РД 153-39.4-042-99; далее — Инструкция), утвержденную Минпромэнерго России 14 апреля 2000 г., и Рекомендации по определению массы нефти при учетных операциях с применением систем измерений количества и показателей качества нефти (далее — Рекомендации), утвержденные приказом Минпромэнерго России от 31 марта 2005 г. № 69.

Причем **масса брутто нефти измеряется с применением контрольно-измерительных приборов** — преобразователей расхода и поточных преобразователей плотности (объемно-массовый динамический метод) или массометров (массовый динамический метод) (п. 4.2 Инструкции);

масса нетто нефти определяется расчетным путем как разность массы брутто нефти и массы балласта (п. 4.1 Инструкции). В силу пункта 2.1.12 Рекомендаций масса брутто нефти — общая масса нефти, включающая массу балласта. Масса балласта — общая масса воды, хлористых солей и механических примесей в нефти (п. 2.1.13 Рекомендаций). Пунктом 1.14 Рекомендаций установлено, что масса нетто нефти — разность массы брутто нефти и массы балласта.

Один из существенных доводов налогового органа обоснован ссылкой на Общероссийский классификатор продукции (далее — ОКП), введенный в действие с 1 июля 1994 г., допускающий содержание в обезвоженной и обессоленной нефти воды в размере от «не более 0,2 % до более 1 %» (то есть без верхнего предела), солей в размере от «не более 40 мг/л до солей свыше 1800 мг/л» (то есть без верхнего предела) и так далее (коды по ОКП с 02 4310 по 02 4315). Однако и ссылку на этот нормативный акт суд не признал допустимым аргументом в данном споре, поскольку применение этого классификатора для целей исчисления НДС позволило бы отнести к добытому полезному ископаемому любое нефтесодержащее минеральное сырье, включающее в себя неограниченное количество воды, соли и механических примесей.

Отсутствие в классификаторе предельно допустимого количества воды и солей не позволяет отнести используемое в нем понятие «нефть обезвоженная и обессоленная» к виду добытого полезного ископаемого для целей исчисления НДС также в связи с тем, что минеральное сырье с содержанием воды более 1 % и солей более 900 мг/л не соответствует указанному инспекцией ГОСТ Р 51858-2002.

Как следует из вводной части указанного классификатора, он предназначен для обобщения достоверности, сопоставимости, автоматизированной обработки информации о продукции в таких сферах деятельности, как стандартизация, статистика, экономика и другие, и в нем не содержится положений об определении видов полезных ископаемых для целей исчисления и уплаты НДС.

Ссылка инспекции на то, что Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 — единственный, как считает инспекция, документ, содержащий понятие «нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная» и классификацию такой нефти, — допускает содержание в нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной воды, солей и механических примесей, судом не принята.

Согласно статье 31 Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» с целью учета состояния минерально-сырьевой базы ведется государственный баланс запасов полезных ископаемых. Он должен содержать сведения о количестве, качестве и степени изученности запасов каждого вида полезных ископаемых по месторождениям, имеющим промышленное значение, об их размещении, о степени промышленного освоения, добыче, потерях и об обеспеченности промышленности разведанными запасами полезных ископаемых на основе классификации запасов полезных ископаемых, которая утверждается в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации. Постановка запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списание с государственного баланса осуществляются в порядке, установленном федеральным органом управления государственным фондом недр по согласованию с органами государственного горного надзора. При этом использование для целей исчисления НДС данных государственного баланса запасов полезных ископаемых предусмотрено положениями статьи 342 НК РФ.

Из пункта 10 Положения о порядке учета запасов полезных ископаемых, постановления их на баланс и списания с баланса запасов, утвержденного приказом МПР России от 9 июля 1997 г. № 122⁶, следует, что постановка месторождений и запасов полезных ископаемых на государственный баланс, их изменение и списание с балансов могут производиться на любой стадии геологического изучения недр по данным геолого-разведочных работ и разработки месторождений на основании заключений и протоколов органов государственной экспертизы запасов и их территориальных комиссий по запасам полезных ископаемых в соответствии с их компетенцией с учетом заключений органов Госгортехнадзора России. Списание запасов полезных ископаемых с государственного баланса по объектам, переданным в установленном порядке пользователям недр, осуществляется на основании актов на списание полезных ископаемых, утвержденных органами МПР России и Госгортехнадзора России, и форм государственного федерального статистического наблюдения.

Пунктом 5.4.1 Положения о Федеральном агентстве по недропользованию, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июня 2004 г. № 293 (действовал в спорный период), на данный государственный орган возложены функции по обеспечению в установленном порядке постановки запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списания с государственного баланса. Учету

Краткая информация об общероссийских классификаторах

К документам в области стандартизации, используемым на территории Российской Федерации, относятся: национальные стандарты; правила стандартизации, нормы и рекомендации в области стандартизации; применяемые в установленном порядке классификации, общероссийские классификаторы технико-экономической и социальной информации; стандарты организаций⁷.

Исходя из буквального толкования главы 26 НК РФ к вопросам налогообложения можно с уверенностью отнести только национальные стандарты и стандарты организаций. Что касается других документов в области стандартизации, то к целям названной главы они не имеют прямого отношения.

Такой вывод следует, в частности, из Федерального закона «О техническом регулировании», в котором даны определения документов в области стандартизации, представляющих собой национальную систему стандартизации. В эту систему наряду с национальными стандартами входят общероссийские классификаторы технико-экономической и социальной информации. Законодатель следующим образом определил их правовую природу и назначение: это «**нормативные документы, распределяющие технико-экономическую и социальную информацию в соответствии с ее классификацией** (классами, группами, видами и другим) и являющиеся обязательными для применения при создании государственных информационных систем и информационных ресурсов и межведомственном обмене информацией».

Порядок разработки, принятия, введения в действие, ведения и применения общероссийских классификаторов в социально-экономической области (в том числе в области прогнозирования, статистического учета, банковской деятельности, налогообложения, при межведомственном информационном обмене, создании информационных систем и информационных ресурсов) устанавливается Правительством Российской Федерации⁸.

на государственном балансе по нефти и конденсату геологические и извлекаемые запасы, по газу свободному и газу в газовых шапках, газу, растворенному в нефти, этану, пропану, бутану, гелию и другим ценным компонентам нефтяных и газовых месторождений подлежат только извлекаемые запасы. С принятием нового норма-

⁶ Документ фактически утратил силу в связи с изданием приказа Минприроды России от 14 июля 2009 г. № 207, утвердившего Административный регламент Федерального агентства по недропользованию исполнения государственной функции по ведению государственного кадастра месторождений и проявлений полезных ископаемых и государственного баланса запасов полезных ископаемых, осуществление в установленном порядке постановки запасов полезных ископаемых на государственный баланс и их списание с государственного баланса.

⁷ Статья 13 Федерального закона от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании» (в ред. Федерального закона от 9 мая 2005 г. № 45-ФЗ).

⁸ Статья 15 Федерального закона от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании» (в ред. Федерального закона от 9 мая 2005 г. № 45-ФЗ).

тивного акта по аналогичному вопросу указанное положение практически не изменилось⁹.

Утвержденные уполномоченным государственным органом данные о величине списанных с Государственного баланса запасов нефти опровергают доводы инспекции о необходимости обложения НДС содержащегося в нефти балласта.

Таким образом, содержащийся в нефти балласт (вода, соли, иные механические примеси) не учитывается при определении количества нефти, списываемого с Государственного баланса полезных ископаемых в результате добычи, поскольку фактически **балласт полезным ископаемым не является**.

В данном случае организация, добывающая нефть, представляя отчетность, в разделе 1 «Добыча нефти» формы № 1-ТЭК указала добычу нефти за спорный период в том количестве, которое отражено и в налоговых декларациях по НДС за 2004 год¹⁰.

Согласно пункту 18 Инструкции по заполнению формы статистической отчетности № 1-ТЭК (нефть) (годовая) «Сведения по эксплуатации скважин», утвержденной постановлением Госкомстата России от 29 мая 1996 г., **добытая нефть учитывается в «тоннах нетто»**, то есть чистая нефть за вычетом отделенной воды, грязи и попутного нефтяного газа, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами, и показывается в целых числах¹¹.

«Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто. Массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

⁹ Административный регламент Федерального агентства по недропользованию, утвержденный приказом Минприроды России от 14 июля 2009 г. № 207 (п. 30).

¹⁰ В настоящее время действует Инструкция по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения за эксплуатацией нефтяных скважин (форма № 1-ТЭК (нефть)), утвержденная постановлением Госкомстата России от 29 мая 1996 г. № 44 (в ред. приказов Росстата от 23 сентября 2008 г. № 235, от 14 октября 2009 г. № 226).

¹¹ В редакции постановления Госкомстата России от 29 мая 1996 г. № 44.

¹² В редакции приказа Росстата от 14 октября 2009 г. № 226.

¹³ Постановление ФАС Московского округа от 26 декабря 2008 г. по делу № А40-32914/08-107-106.

Количество добытой нефти субъектом хозяйственной деятельности определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом. Применяемый метод подлежит утверждению в учетной политике субъекта хозяйственной деятельности¹². Соответствующие разъяснения даны Минфином России в письмах от 11 сентября 2007 г. № 03-06-05-01/39 и № 03-06-06-01/46.

Следует иметь в виду, что **законодательством о налогах и сборах не предусмотрено исчисление и уплата НДС с нефти, обремененной балластом, равно как и не установлена налоговая обязанность в отношении самого балласта как самостоятельного объекта обложения данным налогом**.

Нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная не может быть нефтью брутто по определению, так как учитывает содержание воды, хлористых солей и механических примесей, следовательно, в целях НДС под нефтью обезвоженной, обессоленной и стабилизированной следует понимать количество нефти нетто, отвечающей по своим параметрам указанным требованиям¹³.

Подобные споры возникают по причине неоднозначного толкования норм права, однако главное здесь — отсутствие необходимых норм и, в частности, то, что статья, устанавливающая обязательные условия определения объекта обложения налогом, не раскрывает содержание соответствующего понятия в целях НК РФ.

Еще один пример по тому же вопросу

Суды сделали вывод, что у инспекции отсутствовали юридические основания для начисления обществу за 2005 год налога на добычу полезного ископаемого — углеводородного сырья (нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной) исходя из массы нефти брутто с учетом содержащегося в ней балласта (вода, соли, иные механические примеси). Сферой применения ГОСТ Р 8.595-2004, на который ссылается налоговый орган, является обеспечение единства измерения массы товарной нефти, а не метода учета (определения количества) добытого полезного ископаемого (нефти).

Между тем, несмотря на отсутствие отдельно установленного стандарта для «нефти, обезвоженной, обессоленной и стабилизированной» в том значении, в каком нефть определена в качестве

вида добытого полезного ископаемого, облагаемого НДС, в пункте 1 статьи 337 НК РФ, наличие указанных выше стандартов позволяет налогоплательщику определять количество добытой нефти для целей исчисления налога, но не по массе нефти брутто, а по массе нефти нетто.

Следует учитывать, что организацией, добывающей нефть, количество добытой нефти отражается как в налоговых декларациях по НДС, так и в ежемесячных товарных (исполнительных) балансах нефти, месячных отчетах о работе нефтяных скважин (месячных эксплуатационных рапортах)¹⁴.

Кроме того, согласно пункту 8 статьи 339 НК РФ при реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как **количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье**, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

Из изложенного следует, что расчет налоговой базы по НДС по массе нефти брутто невозможен, поскольку предлагаемая налоговым органом методика расчета налоговой базы предполагает соответствие нефти определенному стандарту (ГОСТу, ТУ и т.д.), имеющему определенные качественные пределы содержания в нефти всевозможных компонентов¹⁵.

4. Доказательства, опровергающие сделанные инспекцией расчеты количества добытого полезного ископаемого, обществом не представлены

Суд, оценив установленные фактические обстоятельства, пришел к выводу о том, что количество добытой обществом нефти в оспариваемый период в целях исчисления НДС определено налоговым органом правильно, доказательств, опровергающих правильность расчетов инспекции, налогоплательщиком не приведено¹⁶.

В соответствии со статьей 339 НК РФ количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом, если иное не предусмотрено данной статьей.

В случае, если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод. Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения.

Судом установлено и материалами дела подтверждено, что в 2005 г. обществом осуществлялась добыча полезного ископаемого (нефти) на Ожгинском и Алтыновском месторождениях в соответствии с имеющимися лицензиями. Метод определения добытого полезного ископаемого для целей налогообложения в учетной политике утвержден не был. Замер объемов и количества добытой нефти осуществлялся контрольно-измерительными приборами, не имеющими данных о поверках, замерными накопительными емкостями, не имеющими тарировки. Фактические потери полезного ископаемого обществом не определялись.

Инспекцией при проведении проверки и определении количества добытой нефти использовались данные первичного учета по журналам учета, а в случае отсутствия таких данных — сведения, содержащиеся в путевых листах, требованиях об отпуске нефти, журнале учета добычи и вывоза.

Доказательства, опровергающие сделанные инспекцией расчеты количества добытого полезного ископаемого, обществом представлены не были.

На основании исследования и оценки в совокупности имеющихся в деле доказательств суд пришел к обоснованному выводу о том, что инспекцией в ходе проверки правильно определено количество добытой нефти и правомерно доначислен НДС¹⁷.

5. Технологические и фактические потери

Суд отклонил довод инспекции о том, что обществом (нефтедобывающей организацией) занижена налоговая база по НДС **вследствие**

¹⁴ Раздел 4 «Порядок заполнения отчетных балансов запасов по форме 6-гр» Методических рекомендаций по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения № 6-гр (нефть, газ, компоненты), ведению федерального и сводных территориальных балансов запасов, утвержденных письмом Минприроды России от 8 октября 1996 г. № ББ-61/2594.

¹⁵ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 декабря 2008 г. № ВАС-16402/08 по делу № А40-60121/07-141-341.

¹⁶ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2007 г. № 17470/07 по делу № А50-2095/2007-А9.

¹⁷ Постановление ФАС Уральского округа от 18 октября 2007 г. по делу № А50-2095/2007-А9.

неверного определения фактических потерь полезных ископаемых, облагаемых в силу части первой пункта 1 статьи 342 НК РФ ставкой 0 % (ноль рублей). При этом суд счел, что налоговым органом не приведено доказательств неправильного определения налогоплательщиком фактических потерь полезного ископаемого в соответствии с правилами, установленными пунктом 3 статьи 339 НК РФ.

Ссылка инспекции на заключительный отчет, разработанный ООО «Совет ВОИР СибНИИНП», в котором определена величина технологических потерь нефти для этого общества, не принята судом, поскольку понятия «технологические потери нефти» и «фактические потери полезного ископаемого» не тождественны.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений (п. 3 ст. 339 НК РФ).

Под технологическими потерями нефти понимаются безвозвратные потери нефти (уменьшение ее массы) при сборе, подготовке и межпромысловой транспортировке, обусловленные существующим техническим уровнем используемых технологических процессов, применяемых технических средств и нефтесберегающих мероприятий, воздействием метеорологических факторов.

Данные потери определяются в целях обоснования величины технологических потерь нефти и газа на последующий период, а фактические потери полезного ископаемого определяются по правилам, установленным пунктом 3 статьи 339 НК РФ, и применяются в целях определения налоговой базы по НДС¹⁸.

6. Применение ставки 0 % при налогообложении нормативных потерь нефти

Основанием для доначисления НДС¹⁹ является **неправомерное, по мнению налогового органа, применение налогоплательщиком (ООО «СП «Ваньеганнефть») налоговой ставки 0 % в отношении нормативных потерь нефти**, так как используемый им косвенный метод определения налоговой базы не позволяет уменьшать количество добытого полезного ископаемого ни на фактические потери, ни на нормативно-технологические потери.

Проанализировав положения статьи 334, пункта 2 статьи 337, статей 338, 342 НК РФ, пункта 5 Правил утверждения нормативных потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921¹⁹, суд пришел к выводу о том, что статья 342 НК РФ не исключает возможности применения льготной налоговой ставки в отношении нормативных потерь, а указанным постановлением Правительство Российской Федерации свои соответствующие полномочия в этой части делегировало конкретным министерствам и ведомствам. Разработка нормативов потерь при добыче нефти осуществлялась научно-исследовательским институтом ЗАО «Научно-внедренческий центр «ТЕХНЕФТЬ», который определил суммарные фактические технологические потери при добыче нефти по разрабатываемым ООО «СП «Ваньеганнефть» месторождениям.

При определении количества добытой нефти для целей исчисления налога налогоплательщик руководствовался также положениями об учетной политике и Инструкцией по учету нефти в нефтегазодобывающих объединениях (РД 39-30-627-81), утвержденной приказом Министерства нефтяной промышленности СССР от 15 декабря 1981 г. № 67, в соответствии с которыми им определялось количество добытой нефти и составлялись ежемесячные балансы.

Результаты исследования ежемесячных актов на списание потерь нефти при подготовке, транспортировании и хранении, а также ежемесячных балансов по добыче, подготовке и поставкам нефти за этот период дали суду основания сделать вывод о документальном подтверждении фактических потерь нефти при ее добыче.

При этом судом было установлено, что налогоплательщик не исключал из налогооблагаемой базы фактические потери, что явилось бы нарушением пункта 3 статьи 339 НК РФ при косвенном методе, а применил ставку 0 % к потерям нормативным, что согласуется с положениями статьи 342 НК РФ²⁰. □

¹⁸ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 декабря 2008 г. № ВАС-16402/08 по делу № А40-60121/07-141-341.

¹⁹ Постановление Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения» (в ред. от 23 июля 2009 г.).

²⁰ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 3 октября 2008 г. № 12943/08 по делу № А75-3178/2007.