

# Обзор налогового режима в нефтегазодобыче

**В. Бородин**, партнер отдела услуг в области налогообложения компании «Эрнст энд Янг»  
**А. Смирнов**, старший менеджер отдела услуг в области налогообложения компании «Эрнст энд Янг»

Деятельность российских и работающих в России международных нефтяных компаний находится в центре внимания законодателей и исполнительной власти. Несмотря на такое внимание и значимость отрасли в экономике страны, законодательство в области недропользования, и в частности налогообложения нефтегазового сектора, остается нестабильным. Мы рекомендуем обращаться к экспертам компании «Эрнст энд Янг», прежде чем принимать какие-либо решения в отношении применения налогового законодательства и комментариев к ним, представленных в настоящей статье. Данная статья затрагивает только общие правила применения налогового законодательства по состоянию на 1 января 2004 г. и не ставит своей целью описание всех практических налоговых вопросов, возникающих у предприятий нефтегазовой отрасли.

## Введение

### *Современное состояние российской нефтегазовой отрасли*

Россия — одна из крупнейших нефтяных держав мира, нефтегазовая промышленность которой исторически считается одной из важнейших, так как доходы от этой отрасли составляют значительную долю доходной части бюджета государства.

Значимость нефтяного комплекса для экономики России трудно переоценить. За три последних года фискальная нагрузка на нефтяную отрасль выросла в полтора раза. По прогнозам, в 2003 г. крупные нефтяные компании должны были уплатить в бюджет примерно две трети от своей прибыли и более трети от выручки. Увеличившаяся нагрузка на нефтегазовые компании позволила доле отраслевых платежей в ВВП России вырасти — с 4,3% в 2000 г. до 5,5% 2003 г. По прогнозам Международного энергетического агентства, в 2003 г. Россия только от экспорта нефти и нефтепродуктов

должна была получить 53 млрд долл. США в виде выручки.

Оценки и мнения специалистов, официальных структур и международных организаций в отношении объема доказанных нефтяных запасов России различны.

Согласно последнему ежегодному статистическому обзору мировой энергетики, сделанному компанией BP на основе данных Oil & Gas Journal, объем доказанных запасов углеводородного сырья в России в 2002 г. увеличился на 23% — до 8,2 млрд т, что составило около 6% всех мировых запасов и поставило Россию на седьмое место в мире. Необходимо учесть, что в показатель российских запасов углеводородного сырья, оцененных BP, попали лишь запасы шести крупнейших нефтяных компаний. Те же запасы, которые находятся на балансе оставшихся добывающих структур, а также государства, не попали в поле зрения международных аудиторов.

В то же время, по оценкам российских специалистов, количество российских доказанных запасов углеводородного сырья варьируется от 10 до 13,5 млрд т, что ставит Россию на третье место в мире по этому показателю. Россия также богата и потенциальными запасами углеводородного сырья, на которые указывают результаты геофизических исследований, но которые не подтверждены пробами, получен-

Таблица 1.  
 Нефтеносные провинции России и запасы углеводородов, млрд т  
 Источник. Эксперт. 2003. № 27–28.  
 21 июля.

Регион	Доказанные запасы	Потенциальные запасы
Тимано-Печора	1,0	1,0
Урал — Поволжье	2,0	Нет данных
Северный Каспий	0,3	Нет данных
Западная Сибирь	9,1	Нет данных
Восточная Сибирь	Нет данных	2,0
Чукотка	Нет данных	1,0
Камчатка	Нет данных	1,0
Сахалин	Нет данных	1,0

ными в результате бурения. В табл. 1 представлена информация о распределении запасов углеводородов по регионам России.

За последние четыре года Россия пережила настоящий нефтяной бум: с 1999 г. объем добычи увеличился на 34%, а по уровню добычи, составлявшему 8,3 млн барр. в сутки (данные по состоянию на июль 2003 г.), Россия уступала лишь Саудовской Аравии. Увеличение добычи нефти российскими компаниями было вызвано существенным скачком мировых цен на нефть, и, как следствие, увеличением экспортных поставок, темпы роста которых даже опережали темпы роста самой добычи. Кроме того, рост российской добычи был обусловлен значительными инвестициями крупнейших российских нефтедобытчиков в разведку и добычу углеводородного сырья.

Добыча нефти в России в 2002 г. возросла до 380 млн т по сравнению с 348 млн т в 2001 г. На долю пяти крупнейших нефтяных компаний («ЛУКОЙЛ», «ЮКОС», «Сургутнефтегаз», ТНК, «Сибнефть») пришлось 262 млн т (69% всей российской добычи нефти), в то время как в 2001 г. данный показатель равнялся 234 млн т (67,2%; см. табл. 2).

По информации Министерства энергетики, опубликованной агентством Reuters, добыча нефти в России по итогам восьми месяцев 2003 г. выросла на 11,2% и составила 275 млн т, подтвердив тенденцию роста, отмеченную по результатам первых семи месяцев. Наивысшие темпы роста показали «Сибнефть» и «ЮКОС» — 22 и 18% соответственно. Рост у ТНК составил чуть более 10%, у «Сургутнефтегаза» — около 15, у «ЛУКОЙЛА» — 3,4%.

Правовые аспекты деятельности нефтегазовых компаний

#### Законодательные основы

В настоящее время деятельность нефтегазодобывающих компаний в России может осуществляться на основании Закона «О недрах» (1992 г.), Закона «О соглашениях о разделе

продукции» (1995 г.), а также иных нормативных актов, регулирующих отношения, связанные с использованием и охраной земель, вод, окружающей среды, возникающих при пользовании недрами.

В соответствии с российским законодательством природные ресурсы, включая нефть, газ, драгоценные металлы и минералы, подземные воды и другие полезные ископаемые, находящиеся на территории Российской Федерации, являются собственностью государства. Право владения, пользования и распоряжения полезными ископаемыми находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов. Недра не являются объектом купли-продажи, дарения, наследства, залога или любой иной формы отчуждения. В то же время право пользования недрами может быть объектом отчуждения или передачи от одного лица другому в случаях, разрешенных федеральным законодательством.

#### Закон «О недрах»

Закон «О недрах» регулирует отношения, возникающие в связи с геологическим изучением, использованием и охраной недр территории Российской Федерации. В соответствии с Законом разработка недр может вестись только на основании лицензии. В лицензии содержится информация об участке разработки, сроках осуществления деятельности, финансовых условиях и прочая технико-экономическая информация. Помимо платежей за право пользования недрами, компании, ведущие деятельность на основании выданной лицензии, обязаны уплачивать и такие общепринятые налоги, как налог на прибыль, НДС и т.д.

#### Закон «О соглашениях о разделе продукции»

Закон «О соглашениях о разделе продукции» устанавливает, что добыча минеральных ресурсов и другая соответствующая деятельность подлежит регулированию отдельным специальным соглашением, заключаемым между компанией (инвестором) и государством. Такое соглашение по сути является контрактом между государством и инвестором, целью которого является регулирование их взаимоотношений в области налогового, валютного и таможенного законодательства, а также должно обеспечивать их стабильность.

#### Лицензирование

В соответствии с Законом «О недрах» лицензия является документом, удостоверяющим право

Таблица 2. Добыча нефти крупнейшими ВИНК в 2001–2002 гг., млн т  
Источник. Отчеты компаний, Госкомстат РФ

Компания	2001 г.	2002 г.	+/- к 2001 г., %
ЛУКОЙЛ	78,5	80,1	2,1
ЮКОС	58,4	69,6	19,2
Сургутнефтегаз	42,8	49,2	14,8
ТНК	34,1	36,8	8,0
Сибнефть	20,0	26,3	31,5
Итого	234	262	12,1
Россия	348	380	9,2

ее владельца на пользование участком недр в определенных границах в соответствии с указанной в ней целью в течение установленного срока при соблюдении владельцем заранее оговоренных условий.

В частности, лицензия удостоверяет право пользования участком недр для следующих видов деятельности:

- проведение работ по геологическому изучению недр;
- разработка месторождений полезных ископаемых;
- использование отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств;
- использование недр в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- образование особо охраняемых геологических объектов;
- сбор минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов.

Недра могут предоставляться в пользование одновременно для нескольких видов деятельности.

Предоставление участка недр в пользование на условиях соглашения о разделе продукции также оформляется лицензией на пользование недрами. Лицензия удостоверяет право пользования указанным участком недр в соответствии с соглашением, определяющим все существенные условия пользования недрами.

Участки недр предоставляются в пользование на следующие сроки:

- для геологического изучения — на срок до 5 лет;
- для добычи полезных ископаемых — на срок отработки месторождения полезных ископаемых, исчисляемый исходя из технико-экономического обоснования разработки месторождения полезных ископаемых, обеспечивающего рациональное использование и охрану недр;
- для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых; для строительства и эксплуатации подземных сооружений, связанных с захоронением отходов; для строительства и эксплуатации нефте- и газохранилищ, а также для образования особо охраняемых геологических объектов и иных целей — без ограничения срока.

Срок пользования участком недр может быть продлен при необходимости завершения раз-

работки месторождения полезных ископаемых или выполнения ликвидационных мероприятий. Для соглашения о разделе продукции порядок продления срока пользования участком недр определяется самим соглашением.

Налогообложение компаний нефтегазовой отрасли

Добывающие и перерабатывающие компании подлежат налогообложению в общем порядке налогом на прибыль и НДС в дополнение ко всем специфическим налогам и отчислениям, установленным для нефтегазодобывающих предприятий Налоговым кодексом, Законом «О недрах» и другими законодательными актами. Таким образом, можно утверждать, что предприятия нефтегазодобывающей отрасли несут дополнительную налоговую нагрузку по сравнению с предприятиями других отраслей.

Данная глава описывает налоговый режим, действующий в России с 1 января 2004 г.

*Платежи за право пользования недрами*

В соответствии с действующим законодательством применяется следующая система платежей при пользовании недрами:

- разовые платежи за пользование недрами;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- плата за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий.

Данные платежи исчисляются всеми юридическими лицами, осуществляющими поиск, разведку и добычу полезных ископаемых на территории Российской Федерации, ее континентального шельфа и морской исключительной экономической зоны.

*Разовые платежи за пользование недрами*

Разовые платежи за пользование недрами взимаются при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. Минимальные размеры разовых платежей устанавливаются в размере не менее 10% от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации. Уплата разовых платежей производится при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, в порядке, установленном в лицензии.

Размеры разовых платежей за пользование недрами, а также порядок их уплаты при выпол-

нении соглашений о разделе продукции устанавливаются в соглашении о разделе продукции.

#### *Регулярные платежи за пользование недрами*

Данные платежи взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, разведку ископаемых, геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства, не связанных с добычей полезных ископаемых (за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания).

Регулярные платежи не взимаются с пользователей, осуществляющих:

- пользование недрами для регионального геологического изучения;
- пользование особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение;
- разведку полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию, в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этих полезных ископаемых;
- разведку полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этого полезного ископаемого.

Размеры регулярных платежей за пользование недрами определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории и степени риска. Ставка регулярного платежа за пользование недрами устанавливается за один квадратный километр площади участка недр в год. Уплата производится ежеквартально исходя из площади лицензионного участка, предоставленного недропользователю, за вычетом возвращенной части лицензионного участка. Минимальная и максимальная ставки регулярных платежей за пользование недрами устанавливаются законом «О недрах».

Размеры регулярных платежей за пользование недрами, условия и порядок их взимания для соглашений о разделе продукции устанавливаются соглашениями в пределах, установленных Правительством РФ.

#### *Плата за геологическую информацию о недрах*

Плата за геологическую информацию о недрах взимается за использование геологической

информации, полученной от Министерства природных ресурсов РФ. Размер платы за указанные данные и порядок ее уплаты устанавливаются Правительством РФ. При выполнении соглашения о разделе продукции размер данной платы устанавливается соглашением.

#### *Налог на добычу полезных ископаемых*

Данный налог взимается с 1 января 2002 г. в соответствии с положениями главы 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» (НДПИ).

Объектом налогообложения выступают полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ или на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, в том числе арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора. Одним из видов добытого полезного ископаемого является углеводородное сырье, в состав которого включаются:

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
- газовый конденсат из всех видов месторождений, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и других примесей;
- газ горючий природный из всех видов месторождений, а также попутный газ.

Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, исчисленная исходя из объема добытых полезных ископаемых и примененного способа оценки, либо как количество добытого ископаемого в натуральном выражении (для нефти, попутного газа и газа горючего природного).

Налогоплательщик вправе определять количество добытого полезного ископаемого:

- прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или
- косвенным (по показателям содержания добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) методом.

Следует отметить, что применение прямого метода носит преимущественный характер, поскольку косвенный метод может использоваться только в случае, если применение прямого метода невозможно.

Оценка полезных ископаемых может производиться на основании следующих способов:

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий период цен реализации без учета государственных субвенций на по-

крытие разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью минерального сырья;

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого, за вычетом НДС, акциза по подакцизным видам минерального сырья, таможенных пошлин, затрат на транспортировку и страховых взносов по обязательному страхованию грузов;
- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, определяемой по данным налогового учета, ведущегося по правилам, установленным главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (если нет возможности применить один из предыдущих методов).

Ставка налога на добычу углеводородного сырья устанавливается в размере 16,5% налогооблагаемой базы, а для газового конденсата — 17,5%.

В период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. законодательством предусмотрено действие переходных положений, согласно которым с 1 января 2004 г. по 31 декабря 2006 г. налогооблагаемая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется как количество добытой нефти в натуральном выражении и облагается по ставке 347 руб. за тонну. При этом налоговая ставка подлежит ежеквартальному уточнению на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть сорта «Юралс».

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \cdot P / 252,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель; P — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

С 1 января 2004 г. налоговая база по добыче природного и попутного газа определяется как количество добытого ископаемого, к которому применяются следующие ставки: природный газ — 107 руб. за 1 000 куб. м; попутный газ (газ, добытый через нефтяную скважину) — 0 руб.;

Сумма НДС исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Сумма налога исчисляется ежемесячно

по каждому добытому полезному ископаемому. Налог уплачивается по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование. При этом сумма налога рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида. Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами России, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Исчисление налога на добычу полезных ископаемых при реализации соглашений о разделе продукции осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных главой 26(4) НК РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

#### *Акцизы в нефтегазовой отрасли*

В 2004 г. список подакцизных товаров включает в себя следующие нефтепродукты: автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин.

Акцизами облагаются следующие операции по получению нефтепродуктов:

- оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;
- получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельство, в том числе приобретение нефтепродуктов в собственность; оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов или полученных собственником нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;
- передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства. Передача нефтепродуктов иному лицу по поручению

собственника приравнивается к передаче нефтепродуктов собственнику.

Таким образом, обязанность по исчислению и уплате акциза возникает не у организации, реализовавшей подакцизные нефтепродукты, а у организации, получившей эти подакцизные нефтепродукты. Налогоплательщики имеют право на вычет сумм начисленного акциза при получении свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, которое выдается налоговыми органами.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами

Налогоплательщики, совершающие операции с нефтепродуктами, получают свидетельства о регистрации в зависимости от вида деятельности:

- производство нефтепродуктов — свидетельство на производство;
- оптовая реализация нефтепродуктов — свидетельство на оптовую реализацию;
- оптово-розничная реализация нефтепродуктов — свидетельство на оптово-розничную реализацию;
- розничная реализация нефтепродуктов — свидетельство на розничную реализацию.

Свидетельства выдаются при соблюдении следующих требований:

- свидетельство на производство — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов;
- свидетельство на оптовую реализацию — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов и/или при наличии договора на оказание услуг по переработке принадлежащей данному налогоплательщику сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, и/или при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);
- свидетельство на оптово-розничную реализацию — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарных топливораздаточных колонок и/или при наличии договора аренды мощностей, являющихся го-

сударственной собственностью (для акционерных обществ, имеющих в уставном капитале долю государства не менее 50%);

- свидетельство на розничную реализацию — при наличии в собственности организации или индивидуального предпринимателя мощностей по хранению и отпуску со стационарных топливораздаточных колонок нефтепродуктов (за исключением моторных масел для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей) и/или мощностей (помещений) по хранению и реализации моторных масел.

Следует отметить, что правом на получение свидетельства обладает не только сама организация — собственник соответствующих мощностей, но и организация, владеющая более чем 50% уставного (складочного) капитала такой организации или более чем 50% голосующих акций такой организации.

Юридические лица, не имеющие соответствующих свидетельств, не имеют права на вычет сумм начисленного акциза.

При реализации нефтепродуктов вычетам подлежат только суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и (или) свидетельство на оптовую реализацию, и (или) свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство (при представлении необходимых документов).

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу (отпуск нефтепродуктов посредством топливораздаточных колонок), вычетам не подлежат.

Также подлежат вычетам суммы акциза, начисленные налогоплательщиком в отношении подакцизных операций, перечисленных выше, при дальнейшем использовании подакцизных нефтепродуктов, в том числе при разливе или смешении. Кроме того, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию РФ.

Уплата акциза производится не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговым периодом является календарный месяц. Однако налогоплатель-

щики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз не позднее 25 числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (см. табл. 3).

Операции с нефтепродуктами, являющиеся объектами налогообложения акцизами, освобождаются от налогообложения при условии помещения этих нефтепродуктов под таможенный режим экспорта.

#### Налог на прибыль

Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль регулируется Главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Налог на прибыль является одним из основных бюджетобразующих налогов и существенным платежом с точки зрения финансового менеджмента организаций и предпринимателей, в связи с чем изменения в структуре налога вызывают особый интерес как с позиции налоговых органов, так и с позиции налогоплательщиков.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль в виде полученных доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с положениями главы 25 НК РФ.

#### Налоговый учет

Для целей исчисления налога на прибыль организации и предприниматели определяют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным главой 25 НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями Главы 25 НК, организации и предприниматели (плательщики налога на прибыль) вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Важным положением является самостоятельное участие налогоплательщиков в процессе формирования налоговых регистров с учетом особенностей конкретного вида деятельности, осуществляемого этим плательщиком. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговым (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Таблица 3.  
Ставки акцизов на некоторые виды нефтепродуктов в 2004 г.

Виды нефтепродуктов	Налоговые ставки, действующие с 1 января 2004 г., руб./т
Бензин автомобильный с октановым числом до 80 включительно	2460
Бензин автомобильный с иными октановыми числами	3360
Масло для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей	2732
Дизельное топливо	1000
Прямогонный бензин	0

#### Доходы и расходы

Главой 25 НК РФ устанавливаются два способа определения доходов и расходов: метод начисления и кассовый метод.

В случае применения метода начисления доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав. По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

При кассовом методе организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхо-

да) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

В целях налогового учета расходы подлежат разделению на прямые и косвенные расходы, связанные с производством и реализацией, а также прямые и косвенные расходы, связанные с торговыми операциями.

К прямым расходам, связанным с производством и реализацией, относятся материальные расходы, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, включая суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

При осуществлении оптовой, мелкооптовой и розничной торговли к прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

### Амортизация

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (с учетом других положений НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. При этом амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материальные производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Например, в первую группу входит все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно; в пятую группу — имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно; в десятую группу — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями Налогового кодекса и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством. Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования.

При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками еже-



месячно в порядке, установленном НК. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик вправе выбирать линейный или нелинейный метод начисления амортизации с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ. Следует учитывать, что к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, применяется исключительно линейный метод начисления амортизации.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной (восстанови-

тельной) стоимости этого объекта: остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость, а сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев,

оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

#### Налоговая ставка

Ставка по налогу на прибыль установлена в размере 24% налогооблагаемой базы. С 1 января 2004 г. налог подлежит перечислению в федеральный, региональный и местный бюджеты в пропорциях 5, 17 и 2% соответственно. Законодательные органы субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ, но не более чем до 13%. Следовательно, минимальная ставка налога не может быть ниже 20%.

#### Особенности налогообложения иностранных организаций

Иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в России через постоянное представительство, являются плательщиками налога на прибыль по ставке 24% в той ее части, которая относится к деятельности иностранного юридического лица в России в соответствии с главой 25 НК РФ.

Пример.  
Включение некоторых основных средств по нефтегазовой отрасли в амортизационные группы.

Основные средства	Амортизационные группы
Ключи; инструмент ловильный для ликвидации аварий при бурении; инструмент и приспособления для резки вторых стволов; инструмент буровой (кроме породоразрушающего); инструмент для свинчивания, развинчивания и удержания на весу насосно-компрессорных труб и штанг при ремонте эксплуатационных скважин; инструмент ловильный для эксплуатационных скважин; инструмент для бурения геологоразведочных скважин; инструмент для нефтепромыслового и геологоразведочного оборудования, прочий инструмент	Первая группа (от 1 года до 2 лет)
Оборудование немеханизированное, ручная аппаратура для кислородной резки металлов и сменные машинные резак. Специальное оборудование для подземных проходческих работ и опробования; средства обеспечения и контроля безопасных условий труда. Машины сбоечно-буровые и гезенко-проходческие; проходчики печей; установки бурильные (каретки буровые самоходные); перфораторы пневматические (молотки бурильные)	Вторая группа (свыше 2 лет до 3 включительно)
Оборудование буровое нефтепромысловое и геологоразведочное. Машины и оборудование бурильное, сваебойное, копровое. Оборудование для горнодобывающих производств, прочее (машины бурильные, пневмоударники, оборудование навесное бурильное; машины и оборудование для зарядки и забойки взрывных скважин; оборудование горноспасательное; аппаратура шахтной автоматизации, сигнализации и связи, и другое оборудование)	Третья группа (свыше 3 лет до 5 включительно)
Установки буровые для эксплуатационного и глубокого разведочного бурения. Оборудование для сбора, учета, первичной обработки и транспортировки нефти на промыслах. Электродвигатели для электробуровых установок; электродвигатели крановые. Автоцистерны для перевозки нефтепродуктов, топлива и масел, химических веществ.	Четвертая группа (свыше 5 до 7 лет)
Оборудование энергетическое прочее (технологическое оборудование газоперекачивающих станций; специальные средства монтажа и ремонта оборудования энергетического и тепловых сетей)	Пятая группа (свыше 7 до 10 лет)
Скважина нефтяная эксплуатационная. Скважина газовая для эксплуатационного бурения. Сооружения нефтеперерабатывающей промышленности (включая объекты газоперерабатывающей)	Шестая группа (свыше 10 лет до 15)
Парк резервуарный	Девятая группа (свыше 25 до 30 лет)

*Налогообложение иностранных организаций, ведущих деятельность через постоянное представительство*

Под *постоянным представительством* иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Постоянное представительство — это налоговый статус, связанный с присутствием иностранной компании в России. Для получения статуса постоянного представительства деятельность иностранной компании в России должна соответствовать нескольким условиям, отражающим продолжительность и характер деятельности в России. Если компания осуществляет коммерческую деятельность в течение непродолжительного количества времени, то результаты этой деятельности не будут облагаться налогами в Российской Федерации. Если деятельность продолжается длительный период времени, но носит подготовительный или вспомогательный характер в пользу головного офиса, то такая деятельность также не будет облагаться налогами в России. Если предпринимательская деятельность иностранной компании в России приводит к образованию постоянного представительства, то налогом на прибыль будут облагаться доходы, полученные такой организацией от деятельности через постоянное представительство, уменьшенные на величину произведенных постоянным представительством расходов; доходы, полученные от владения, пользования и распоряжения имуществом постоянного представительства, за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов; других доходов от источников в РФ.

*Налогообложение доходов иностранных юридических лиц, не ведущих деятельность через постоянное представительство*

Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией из источников в РФ и не связанных с ее предпринимательской деятельностью в РФ, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов:

- дивиденды;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

- процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации;
- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности любого вида;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами (государственными органами) договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы.

Ставки налога на доходы иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

- 20% с любых доходов, кроме доходов с дивидендов и отдельных видов долговых обязательств;
- 10% использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяется ставка 15% по доходам, полученным иностранными организациями в виде дивидендов от российских организаций.

По состоянию на 1 января 2004 г. Россия заключила договоры об избежании двойного налогообложения с 64 государствами. Положения этих договоров включают особый порядок определения статуса деятельности иностранных компаний на территории РФ и отличный от установленного НК порядок налогообложения доходов иностранных компаний от источников в РФ. Согласно Конституции РФ, если между-

народным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные российским законодательством, то применяются правила международного договора.

### Специфические расходы нефтяных компаний

Глава 25 НК РФ определяет два типа расходов по освоению природных ресурсов: расходы на приобретение лицензии и расходы на освоение природных ресурсов.

#### *Расходы на приобретение лицензии*

Налогоплательщики, принявшие решение о приобретении лицензий на право пользования недрами, в аналитических регистрах налогового учета обособленно отражают расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации;
- расходы на оплату участия в конкурсе.

Если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов.

#### *Расходы на освоение природных ресурсов*

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

При этом в зависимости от конкретного вида расходов они группируются как:

- общие расходы по осваиваемому участку (месторождению) в целом;
- расходы, относящиеся к отдельным частям территории разрабатываемого участка;

- расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка.

К общим расходам, в частности, относятся:

- расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с предоставленными в установленном порядке лицензиями (разрешениями);
- расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе государственных органов.

Сумма общих расходов учитывается по каждой части территории осваиваемого участка (месторождения) в доле, определяемой исходя из отношения суммы расходов, относящихся к отдельным частям территории осваиваемого участка, к общей сумме расходов, осуществленных по освоению данного участка (месторождения).

Следующие расходы, определяемые на основании первичных учетных документов, относятся к отдельным частям территории осваиваемого участка:

- расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;
- расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землевладельцами в процессе строительства и эксплуатации объектов, а также на возмещение потерь сельскохозяйственного производства при изъятии земель для нужд, не связанных с сельскохозяйственным производством, при уничтожении, порче оленьих пастбищ;
- прочие расходы, связанные с освоением части территории участка.

К расходам, относящимся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка, относятся расходы, непосредственно связанные со строительством сооружений, которые в дальнейшем на основании решения налогоплательщика могут быть признаны постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств.

*(Продолжение следует)*