

# Порядок учета расходов при строительстве и ликвидации скважин



**С.В. Савсерие,**  
кандидат юридических наук,  
партнер, руководитель  
группы налоговой практики  
«Пепеляев Групп»

## 1. Классификация скважин с точки зрения законодательства о недропользовании

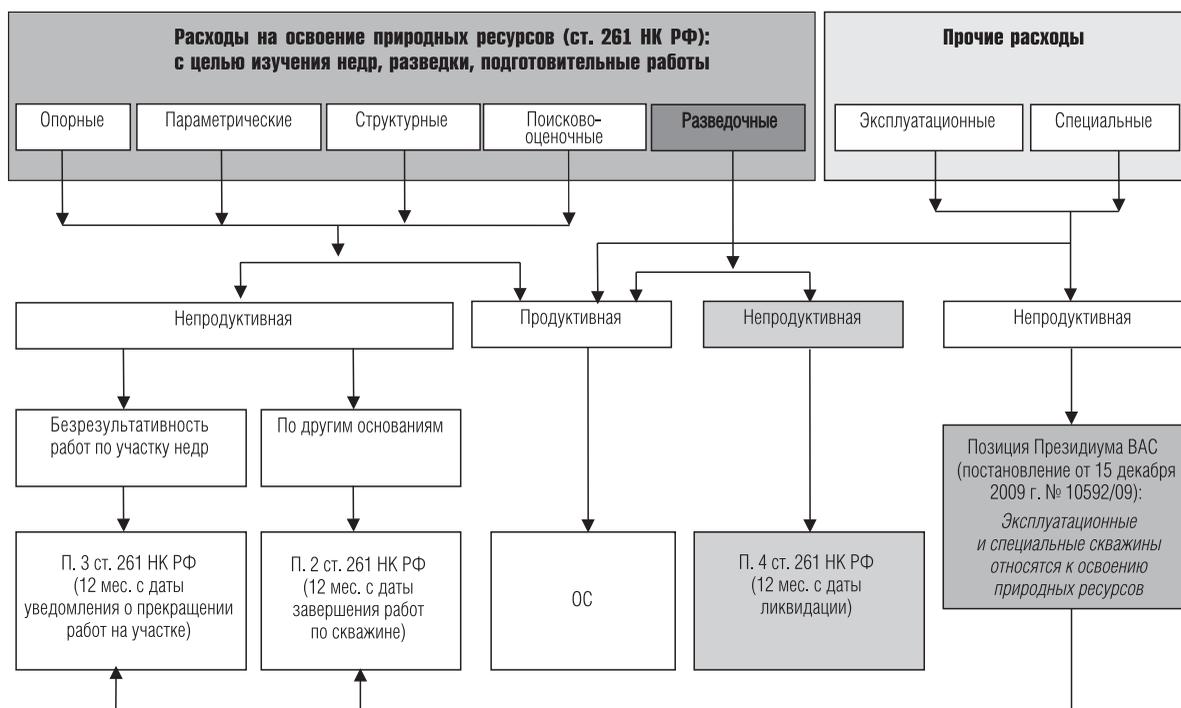
В соответствии с Временной классификацией скважин, бурящихся при геологоразведочных работах и разработке нефтяных и газовых месторождений (залежей), утвержденной приказом МПР России от 7 февраля 2001 г. № 126 (далее — Приказ № 126), скважины, **бурящиеся при геолого-разведочных работах и разработке нефтяных и газовых месторождений**, классифицируются по следующим видам.

1. Опорные — предназначены для изучения геологического строения крупных геоструктурных элементов земной коры. Являются составной частью комплекса региональных геолого-геофизических исследований на нефть и газ.

2. Параметрические — служат для изучения геологического строения, геолого-геофизических характеристик разреза и оценки перспектив нефтегазоносности возможных зон нефтегазонакопления, выявления наиболее перспективных районов для поисковых работ. Являются ведущим видом региональных геолого-геофизических исследований на нефть и газ в относительно изученных районах.

3. Структурные — бурят в ряде районов для выявления и подготовки к поисковому бурению перспективных площадей.

4. Поисково-оценочные — бурят на территориях, подготовленных к поисковым работам, с целью открытия новых месторождений нефти и газа или



новых залежей на ранее открытых месторождениях и оценки их промышленной значимости.

5. Разведочные — бурят на площадях с установленной промышленной нефтегазоносностью для уточнения запасов и сбора исходных данных для составления технологической схемы разработки (проекта опытно-промышленной эксплуатации) залежи.

6. Эксплуатационные — бурят для разработки и эксплуатации залежей нефти и газа (опережающие эксплуатационные, эксплуатационные, нагнетательные и наблюдательные (контрольные, пьезометрические).

7. Специальные — предназначены для проведения специальных исследований, сброса промышленных вод, ликвидации открытых фонтанов нефти и газа, подготовки подземных хранилищ углеводородов и закачки в них газа и жидких углеводородов, разведки и добычи технических вод.

Далее при проведении налогового исследования мы будем ориентироваться на представленную классификацию скважин (см. схему).

## **2. Порядок учета расходов для целей налогообложения при строительстве и ликвидации скважин, после принятия решения о ликвидации скважин**

### **2.1. Разведочные скважины**

#### *Продуктивная разведочная скважина*

Расходы на разведочную скважину относятся к расходам на освоение природных ресурсов. Однако, если разведочная скважина оказалась продуктивной, она становится основным средством, амортизируемым имуществом. В этом случае необходимо руководствоваться следующими положениями Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

Нормы статьи 325 НК РФ устанавливают необходимость обособленного учета расходов, относящихся к объекту, который в дальнейшем может стать постоянно эксплуатируемым объектом основных средств (п. 4 ст. 325 НК РФ). При этом указано, что такие объекты амортизируются в общем порядке.

На практике это означает, что налогоплательщик, который строит разведочную скважину, обязан обособленно учитывать соответствующие расхо-

ды (субсчет бухгалтерского счета 08). Если после окончания бурения скважины устанавливается ее продуктивность, то она переводится в основные средства (учтенные ранее расходы формируют запись по бухгалтерскому счету 01).

В противном случае расходы на создание этой скважины признаются в порядке, установленном пунктом 4 статьи 261 НК РФ.

#### *Непродуктивная разведочная скважина*

Из всех видов расходов на освоение природных ресурсов выделены расходы на бурение разведочной скважины, оказавшейся непродуктивной (п. 4 ст. 261 НК РФ). Существенное отличие порядка признания расходов на ее бурение и ликвидацию состоит в том, что расходы на непродуктивную разведочную скважину признаются для целей налогообложения независимо от продолжения или прекращения дальнейших работ на соответствующем участке недр после ликвидации непродуктивной скважины. В отличие от прочих расходов на освоение природных ресурсов, не требуется принятие решения о прекращении дальнейших работ на соответствующей части участка недр (п. 3 ст. 261 НК РФ).

Данные выводы подтверждаются разъяснениями в письмах Минфина России от 28 марта 2008 г. № 03-03-06/1/208 и от 11 августа 2008 г. № 03-03-06/1/460.

Также существует судебная практика, подтверждающая вывод налогового органа о том, что затраты на строительство и ликвидацию иных видов скважин не могут учитываться по пункту 4 статьи 261 НК РФ и пункту 5 статьи 325 НК РФ. ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 10 мая 2006 г. № Ф04-2339/2006(22057-А75-25) указал, что расходы на ликвидацию параметрической скважины не могут быть отнесены на затраты, поскольку она не является разведочной. К аналогичному выводу пришел ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 21 августа 2007 г. № А29-7286/2006А в отношении оценочной скважины.

Мы полагаем, что такое выделение порядка списания расходов на бурение и ликвидацию именно разведочной скважины имеет под собой логическое основание. Как следует из представленной выше классификации, разведочные скважины бурят на площадях с установленной промышленной нефтегазоносностью для уточнения запасов и сбора исходных данных для составления технологической схемы разработки (проекта опытно-промышленной эксплуатации) залежи. Вероятность того,

что разведочная скважина окажется непродуктивной, существенно ниже, чем такая же вероятность в отношении других скважин, которые бурятся на более ранних этапах освоения природных ресурсов (опорные, параметрические, структурные и поисково-оценочные скважины).

Поскольку разведочная скважина бурится на территории с установленной промышленной нефтегазоносностью, используемый участок недр заведомо не будет признан бесперспективным в ближайшее время, т. е. признание расходов по такой скважине с момента окончания разработок на данном участке недр было бы неправильным.

## 2.2. Опорные, параметрические, структурные и поисково-оценочные скважины

Согласно пункту 1 статьи 261 НК РФ расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

В пункте 1 статьи 261 НК РФ содержится открытый перечень затрат, которые несет налогоплательщик при освоении природных ресурсов. Следует обратить внимание на то, что данный перечень содержит затраты, относящиеся не только к стадии «активного поиска», но и к ряду реабилитационных мер, например расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов.

Можно сделать вывод, что затраты на бурение и ликвидацию опорных, параметрических, структурных и поисково-оценочных скважин относятся к расходам на освоение природных ресурсов, так же как расходы на разведочные скважины, которые указаны в статье 261 НК РФ.

### *Продуктивные скважины*

Если одна из скважин, пробуренная на стадии разведки и (или) освоения участка недр, стала продуктивной (постоянно эксплуатируемой), то расходы по созданию такой скважины формируют стоимость основного средства и амортизируются в общем порядке. Подробно эта ситуация рассматривалась нами выше.

Если скважина не стала продуктивной, то расходы на ее бурение признаются в порядке, установленном статьей 261 НК РФ, который мы рассмотрим далее.

*Непродуктивные скважины: разведочные работы по участку недр прекращены в связи с безрезультатностью*

Произведенные затраты на бурение и ликвидацию опорных, параметрических, структурных и поисково-оценочных скважин можно учесть в составе прочих расходов как безрезультатные в порядке, установленном пунктом 3 статьи 261 НК РФ. При этом компания должна принять решение о прекращении дальнейших работ на соответствующей части участка недр в связи с бесперспективностью выявления запасов полезных ископаемых либо в связи с невозможностью или нецелесообразностью строительства и (или) эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых (п. 3 ст. 261 НК РФ).

Такие затраты включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщик **уведомил федеральный орган управления государственным фондом недр или его территориальное подразделение о прекращении дальнейших** геолого-поисковых, геолого-разведочных и иных работ на этом участке в связи с их **бесперспективностью**.

ФАС Волго-Вятского округа также пришел к выводу (Постановление от 21 августа 2007 г. по делу № А29-7286/2006А), что расходы на строительство (бурение) поисковых скважин не касаются пункта 4 статьи 261 НК РФ, указав, что такие расходы относятся на освоение природных ресурсов и учитываются в соответствии с пунктом 3 статьи 216 НК РФ.

*Непродуктивная скважина: разведочные работы по участку недр принесли результат*

Если одна из рассматриваемых скважин оказалась непродуктивной, однако по результатам комплекса разведывательных работ выяснилось, что участок недр содержит месторождение, то расходы на такую скважину признаются в порядке, установленном пунктом 2 статьи 261 НК РФ, с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), равномерно в течение 12 месяцев.

Обращаем ваше внимание, что данные расходы относятся к расходам на освоение природных ресурсов, перечисленным в абзаце 3 пункта 1 статьи 261 НК РФ. Мы исходим из того, что для любых геолого-разведочных работ компания должна получить лицензию или разрешение уполномоченного государственного органа (термин «разрешение»,

используемый в абзаце 3 пункта 1 статьи 261 НК РФ, по нашему мнению, должен толковаться расширительно — как любой административно-правовой акт, позволяющий налогоплательщику производить соответствующие виды работ).

### 2.3. Эксплуатационные и специальные скважины

Расходы на строительство эксплуатационных и специальных скважин, а также на их последующую ликвидацию не могут быть учтены по правилам статей 261 и 325 НК РФ, поскольку такие скважины связаны с эксплуатацией месторождения после проведения поисковых и разведывательных этапов, и не подпадают под определение расходов на освоение природных ресурсов.

Если бурение таких скважин преследует цели оценки или разведки полезных ископаемых, то расходы на их

бурение и ликвидацию могут быть признаны в порядке, установленном статьей 261 НК

РФ, который рассматривался нами выше (напомним, что перечень расходов на освоение природных ресурсов открытый).

#### *Эксплуатационные и специальные скважины были введены в эксплуатацию*

Если эксплуатационные и специальные скважины ранее были введены в эксплуатацию, то в соответствии с нормами пункта 4 статьи 325 НК РФ они признаются основными средствами.

Следовательно, расходы на строительство таких скважин являются расходами на создание амортизируемого имущества, которые признаются для целей налогообложения посредством механизма амортизации.

Расходы на демонтаж и ликвидацию основного средства признаются в составе внереализационных расходов (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

#### *Эксплуатационные и специальные скважины не были введены в эксплуатацию*

Если финансирование бурения эксплуатационных и специальных скважин прекращается вслед-

ствие признания компанией дальнейших расходов нецелесообразными, то фактически произведенные затраты могут быть признаны компанией для целей налогообложения как прочие расходы, связанные с производством и реализацией (п. 49 ст. 264 НК РФ). В данном случае мы исходим из того, что решения о начале и завершении строительства скважины надлежащим образом обоснованы.

Затраты на строительство и ликвидацию эксплуатационных и специальных скважин подлежат включению в состав прочих расходов в момент, когда компанией принимается решение о прекращении финансирования их дальнейшего строительства.

Вместе с тем следует учитывать, что Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее — ВАС РФ) по делу компании «Динью» (постановление Президиума ВАС РФ от 15 декабря 2009 г. № 10592/09) указал, что строительство эксплуата-

ционных скважин относится к освоению природных ресурсов и поэтому расходы на их строительство

Затраты на строительство и ликвидацию эксплуатационных и специальных скважин подлежат включению в состав прочих расходов в момент, когда компанией принимается решение о прекращении финансирования их дальнейшего строительства.

признаются в порядке, установленном статьей 261 НК РФ. Однако Президиум ВАС РФ не указал, каким из трех порядков признания расходов, содержащихся в статье 261 НК РФ, следует руководствоваться при строительстве и ликвидации эксплуатационных скважин.

В первую очередь следует исключить из рассмотрения этих вариантов порядок, содержащийся в пункте 4 статьи 261 НК РФ, — как было указано ранее, он применим только к расходам по разведочным скважинам (специальная норма).

Нормы пункта 3 статьи 261 НК РФ также носят специальный характер и применяются только в том случае, если безрезультатными оказались работы по участку недр. Если эксплуатационная скважина ликвидируется на этом основании, то применим порядок признания расходов, установленный пунктом 3 статьи 261 НК РФ, — в течение 12 месяцев с даты уведомления о прекращении работ на участке федерального органа управления государственным фондом недр.

Если эксплуатационные и специальные скважины ликвидируются по иным основаниям, то расходы на них признаются в соответствии с пунктом 2 статьи 261 НК РФ — в течение 12 месяцев с даты завершения работ (этапов работ) по скважине. □