

Освоение шельфа России: актуальные налоговые проблемы



П.С. Кондуков,
ведущий юрист и ответственный
за развитие группы «Шельфовые
проекты и СРП» юридической
компании «Пепеляев Групп»

В настоящее время вопросам освоения континентального шельфа России придается все большее значение как в экономическом, так и геополитическом смысле.

Так, согласно Энергетической стратегии России до 2030 г., утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 13 ноября 2009 г. № 1715-р, освоение углеводородного потенциала континентального шельфа арктических морей и северных территорий России призвано сыграть стабилизирующую роль в динамике добычи нефти и газа, компенсируя возможный спад уровня добычи в традиционных нефтегазодобывающих районах Западной Сибири в период 2015–2030 гг.

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг. закреплена необходимость внесения изменений в действующее законодательство о налогах и сборах с целью создания налоговых условий для деятельности по добыче полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне (по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, налогу на доходы физических лиц, НДС, НДС, НДС).

Основные направления налоговой политики не содержат конкретные меры, которые планируется ввести для создания этих налоговых условий. В то же время существует множество проблем и спорных вопросов, с которыми сталкиваются компании, осуществляющие или начи-

нающие деятельность по освоению месторождений на шельфе России, или оказывающие услуги (выполняющие работы) добывающим компаниям.

Как известно, процесс освоения месторождений проходит ряд основных этапов. Условно их можно разделить на геологическое изучение участка недр, разведочные работы, обустройство и добычу и, наконец, реализацию и транспортировку добытых углеводородов. В данной статье автор выделяет для каждого такого этапа некоторые налоговые проблемы и формулирует пути их решения.

1. Этап геологического изучения участка недр

1.1. Расходы в отношении поисковой скважины

Итак, на начальном этапе для оценки экономической целесообразности освоения участка недр и его пригодности сооружают и бурят, в частности, поисковые скважины.

Однако далеко не всегда бурение приносит ожидаемые результаты: устанавливаются бесперспективность поискового объекта или невозможность дальнейшего использования скважины по геологическим причинам и т.п.

В связи с этими обстоятельствами организация прекращает работы на этом участке недр и ликвидирует скважину, о чем уведомляет соответствующий территориальный орган. Однако в этой ситуации встает вопрос об учете расходов, понесенных на строительство, бурение и ликвидацию поисковой скважины.

По мнению налоговых органов¹, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ)

¹ Например, письмо Минфина России от 11 августа 2008 г. № 03-03-06/1/460.

предусмотрены право и порядок признания таких расходов только в отношении разведочных скважин. Касательно поисковых скважин НК РФ не содержит нормы, позволяющие учесть такие расходы.

Однако это мнение ошибочно, поскольку вне зависимости от типа скважины, будь то параметрическая, поисковая, оценочная, налогоплательщик несет расходы, связанные с поиском и оценкой

месторождений полезных ископаемых, что, в частности, следует из Временных положений об этапах

и стадиях геолого-разведочных работ на нефть и газ, утвержденных приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 7 февраля 2001 г. № 126.

Следовательно, это и есть расходы на освоение природных ресурсов, о которых идет речь в статье 261 НК РФ, т. е. эти расходы могут быть включены налогоплательщиком в состав расходов по налогу на прибыль.

Порядок признания расходов на строительство, бурение и ликвидацию поисковой скважины действительно прямо не урегулирован в налоговом законодательстве.

Однако системный анализ положений статей 261 и 325 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что такие расходы в отношении поисковых скважин подлежат учету в порядке, применимом для разведочных скважин, т. е. в течение 12 месяцев с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором эта скважина была ликвидирована в установленном порядке как выполнившая свое назначение.

Заметим, что такой порядок применим и к эксплуатационным скважинам, если по объективным причинам они не введены в эксплуатацию и были ликвидированы.

Важно то, что именно такой подход к толкованию норм налогового законодательства был поддержан Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) в недавних постановлениях².

...налоговые органы зачастую указывают на то, что расходы налогоплательщика по уплате разовых платежей за пользование недрами также подлежат включению в стоимость лицензии и, соответственно, учету не в периоде уплаты, а частями через амортизацию и списанию в более поздних периодах.

1.2. Разовые платежи за пользование недрами

Как известно, предоставление недр в пользование оформляется лицензией. Для получения такой лицензии налогоплательщик несет ряд расходов, например, на предварительную оцен-

ку месторождения, приобретение геологической и иной информации, на оплату участия в конкурсе и т.д.

Согласно статье 325 НК РФ расходы, связанные с приобретением лицензии, учитываются в стоимости лицензии и подлежат списанию через амортизационные начисления в последующих периодах.

При проведении налоговых проверок налоговые органы зачастую указывают на то, что расходы налогоплательщика по уплате разовых платежей за пользование недрами также подлежат включению в стоимость лицензии и, соответственно, учету не в периоде уплаты, а частями через амортизацию и списанию в более поздних периодах.

Однако, исходя из содержания статьи 325 НК РФ, в стоимость лицензии включаются расходы, понесенные в целях приобретения лицензии.

В то же время в силу статьи 40 Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» уплата разового платежа относится исключительно к лицензионным требованиям и условиям и не связана с процедурой участия в конкурсе, т. е. это обязательство лицензиата по уже имеющейся лицензии, а не расход в целях приобретения лицензии.

Следовательно, такие расходы могут уменьшить налог на прибыль быстрее и в полном объеме в периоде уплаты.

На наш взгляд, такое толкование норм права является верным, и его обоснованность подтверждается судебной практикой, например, определением ВАС РФ от 27 ноября 2009 г. № ВАС-15424/09 и постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30 июля 2009 г. по делу № А55-20098/2008.

² Постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. по делу № 14754/09 и от 15 декабря 2009 г. по делу № 10592/09.

2. Этап разведки, обустройства и добычи полезных ископаемых

2.1. Ускоренная амортизация имущества

В целях освоения месторождения на шельфе пользователь недр использует различное оборудование, сооружения, скважины, введенные в эксплуатацию, и иные основные средства для добычи полезных ископаемых.

При этом зачастую такая деятельность осуществляется в неблагоприятных природно-климатических условиях континентального шельфа: низкие температуры, частые бураны, метели, сильные порывистые ветры, ледовые условия и т.д.

По мнению налоговых органов (с которыми мы не раз сталкивались в нашей практике), такие условия не являются основанием для того, чтобы в соответствии с налоговым законодательством (п. 1 ст. 259.3 НК РФ) применять повышающий коэффициент амортизации 2 и, соответственно, быстрее списывать стоимость основных средств и учитывать в расходах большие суммы затрат.

Это мнение продиктовано тем, что технические условия, установленные заводом-изготовителем, предусматривают возможность использования оборудования и иных основных средств в таких условиях. Иначе бы такие основные средства не использовались на шельфе. Следовательно, природно-климатические условия шельфа не могут оказывать на это имущество никакого негативного воздействия, вызывающего его повышенный износ.

С одной стороны, это мнение логично, с другой стороны — по существу вопроса нет. Фактически весь континентальный шельф России относится к территориям Крайнего Севера или приравненным к нему местностям. Наличие повышенного износа основных средств, используемых для работы на таких территориях, предусмотрено целым рядом нормативных и ведомственных актов.

Это Сборник сметных норм на геолого-разведочные работы ССН-92, утвержденный приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 21 марта 2000 г. № 81, ряд постановлений Госстроя России (от 17 декабря 1999 г. № 81, от 27 февраля 2003 г. № 25 и от 12 января 2004 г. № 5), Закон Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» и др.

Поэтому анализ действующего законодательства приводит к выводу, что нормативными актами предусмотрен повышенный износ основных средств, используемых в рассматриваемых условиях Крайнего Севера или приравненных к нему территориях.

Следовательно, налогоплательщик вправе быстрее списывать стоимость основных средств за счет применения повышающего коэффициента 2 и включать в расходы по налогу на прибыль большие суммы затрат.

Необходимо отметить, что такой подход поддерживается и судами при разрешении налоговых споров, например, Федеральным арбитражным судом Московского округа в постановлении от 7 октября 2009 г. № КА-А40/10196-09.

В то же время для снижения рисков предъявления претензий со стороны налоговых органов и увеличения шансов на положительное разрешение спора в суде желательно закрепить такой механизм в учетной политике и запастись заключением экспертного учреждения или разработать дополнительную внутреннюю документацию, обосновывающую наличие таких факторов и их влияние на конкретный объект основных средств.

2.2. Шельфовые проекты «Сахалин-1» и «Сахалин-2»

При реализации шельфовых проектов «Сахалин-1» и «Сахалин-2» также возникает ряд налоговых проблем.

По мнению налоговых органов, налоговое законодательство предоставляет им право проверять расходы любого налогоплательщика и при наличии нарушений предъявлять соответствующие налоговые претензии.

Однако налоговые органы не учитывают, что эти проекты реализуются на условиях соглашений о разделе продукции (далее — СРП), заключенных до вступления в силу Закона о СРП, а поэтому приоритет имеют именно условия этих соглашений, применяемые вместо российского законодательства при наличии противоречий (п. 15 ст. 346.35 НК РФ).

В частности, основное противоречие возникает, когда налоговые органы проводят выездные налоговые проверки налога на прибыль и исключают из состава расходов ряд затрат операторов проектов, относимых к возмещаемым. При этом в соглашениях о разделе продукции предусмотрен не только специальный порядок проверки, но и утверждения, и аудита возмещаемых затрат.

Так, затраты операторов проектов утверждаются уполномоченным государственным органом (Наблюдательным советом) в программах работ и сметах расходов, а учетная документация проверяется только уполномоченным государственным органом (Наблюдательным советом) в отношении проектов «Сахалин-1» и «Сахалин-2» соответственно. Немаловажно и то, что в состав этих органов зачастую входят не только представители местной администрации, но и финансовых или налоговых органов на уровне управления.

Тот факт, что выездные проверки проводятся за истекшие налоговые периоды, что к моменту проведения таких проверок эти затраты утверждены и по многим из них уже истекли сроки их пересмотра в соответствии с положениями СРП, предполагает отсутствие права их пересмотра у уполномоченных органов, не говоря уже о налоговых органах.

В связи с этими противоречиями применению подлежат именно положения соглашений о разделе продукции, что указывает на отсутствие права у налоговых органов исключать из состава расходов возмещаемые затраты, уже утвержденные в программах работ и сметах расходов соответствующими органами.

Правильность такого толкования подтверждается также позицией Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа, выраженной в постановлении от 23 августа 2008 г. по делу № Ф03-А59/08-2/1473.

2.3. Обложение НДС работ и услуг на континентальном шельфе

Как правило, для выполнения работ или оказания услуг в целях разведки или добычи полезных ископаемых пользователь недр привлекает различных подрядчиков.

В общем порядке реализация работ и услуг является объектом обложения НДС. При этом налоговые органы зачастую указывают на то, что факт выполнения работ и оказания услуг на континен-

тальном шельфе не имеет значения для определения, облагаемые ли это или не облагаемые НДС операции.

Однако это мнение ошибочно, так как объектом обложения НДС являются только операции по реализации работ (услуг) на территории Российской Федерации (ст. 146 НК РФ).

Сопоставление же норм Конституции России (ст. 67), Федерального закона от 30 ноября 1995 г. № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации» (ст. 1) и Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации» (ст. 1 и 5) позволяет сделать вывод о том, что континентальный шельф не относится к территории Российской Федерации. Россия обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на этой территории.

Таким образом, реализация работ (услуг) на континентальном шельфе подрядчиками, привлеченными пользователем недр, не облагается НДС.

Это мнение разделяют и судебная практика, и Федеральная налоговая служба в ряде писем³. В то же время при применении этого освобождения мы рекомендуем учитывать положения статьи 148 НК РФ.

2.4. Учет налога на добычу полезных ископаемых в расчетной стоимости

При добыче полезного ископаемого, например газового конденсата, и отсутствии его реализации пользователь недр исчисляет НДС, исходя из расчетной стоимости этого полезного ископаемого.

Согласно статье 340 НК РФ расчетная стоимость полезного ископаемого складывается из расходов, фактически определяемых по правилам главы 25, т. е. для целей налога на прибыль.

В частности, в составе расходов по налогу на прибыль учитываются суммы налогов, уплаченных налогоплательщиком (п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом к налогам на расходы нельзя отнести только сумму налога на прибыль (п. 4 ст. 270 НК РФ).

По мнению высшей судебной инстанции, в налоговой базе по НДС не могут учитываться суммы налогов. Налогообложение этих сумм налогов не имеет экономического основания, а поэтому противоречит основным началам налогового законодательства.

³ Например, письма ФНС России от 15 июня 2005 г. № 03-4-03/1019/28 и от 19 октября 2005 г. № ММ-6-03/886@.

В связи с этим, по мнению финансовых и налоговых органов⁴, законодательство предусматривает право учета в составе расходов по налогу на прибыль сумм НДС, а следовательно, необходимость увеличения расчетной стоимости газового конденсата на сумму этого налога.

Ситуация осложняется тем, что позицию финансовых и налоговых органов разделяют не только некоторые арбитражные суды на уровне округов, но и Конституционный Суд Российской Федерации в своих определениях⁵.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в этих определениях, в тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты налогообложения, он прямо на это указывает. Однако сумма НДС не только прямо не исключена законодателем из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, но и учитывается в составе прочих расходов по налогу на прибыль, что свидетельствует о правомерности увеличения налоговой базы по НДС на сумму этого налога.

Важно то, что в этих судебных актах Конституционный Суд Российской Федерации признал, что рассматриваемый вопрос в силу разделения полномочий судов разрешается арбитражными судами при рассмотрении конкретного спора.

В то же время не все арбитражные суды единодушны в этом вопросе. Например, Федеральный арбитражный суд Московского округа занимает позицию о невключении суммы НДС в расчетную стоимость⁶.

Но решающее значение имеет постановление Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. по делу № 11715/09. По мнению высшей судебной инстанции, в налоговой базе по НДС не могут учитываться суммы налогов. Налогообложение этих сумм налогов не имеет экономического основания, а поэтому противоречит основным началам налогового законодательства.

На наш взгляд, суды при разрешении споров должны руководствоваться именно правовой позицией Президиума ВАС РФ, а не Конституционного Суда Российской Федерации как в силу прямого указания на это в тексте определений

Конституционного Суда, так и январского постановления Конституционного Суда об обязательности для нижестоящих арбитражных судов мнения Президиума ВАС РФ, выраженного в его постановлениях⁷.

3. Этап реализации и транспортировки углеводородного сырья

3.1. Транспортировка нефти на экспорт: спорные вопросы обложения НДС

Итак, завершающий этап — это реализация добытых полезных ископаемых и их транспортировка.

Наверное, самой актуальной проблемой, которая на протяжении уже нескольких лет волнует налогоплательщиков, является проблема о ставке НДС при транспортировке углеводородного сырья на экспорт. При этом зачастую транспортировка нефти производится сначала в морской порт, а затем на экспорт.

Ставка НДС по экспортируемой нефти составляет 0 %, однако возникает вопрос: по какой ставке облагать ее внутрироссийскую транспортировку до порта — 18 % или 0 %? Если же НДС предъявлен к уплате перевозчиком по ставке 18 %, то правомерно ли в такой ситуации принятие этого НДС к вычету?

В феврале 2009 г. ФНС России наконец высказала свое мнение по этому вопросу, указав на то, что ставка НДС 0 % применяется не с момента проставления таможенной штампа «Выпуск разрешен» на временной декларации, а с момента наливки нефти в танкер в морской порту. В середине 2009 г. налоговики перестали отказывать нефтяникам в возмещении НДС и проблема, казалось бы, исчерпала себя.

⁴ Например, письмо Минфина России от 15 мая 2007 г. № 03-06-06-01/19.

⁵ Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-0 и от 1 октября 2009 г. № 1268-О-0, 1269-О-0; постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 января 2010 г. по делу № А60-28100/2009-С5.

⁶ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21 мая 2009 г. № КА-А40/3724-09.

⁷ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21 января 2010 г. № 1-П.

Однако в ноябре 2009 г. Президиум ВАС РФ, рассмотрев спор в пользу нефтяников, признал, что ставка НДС 0 % применяется к услугам по транспортировке с момента сдачи нефти в систему трубопроводов и, соответственно, до фактического поступления нефти в морской порт⁸. На мнение Президиума ВАС РФ повлияло то, что временная таможенная декларация была оформлена еще до сдачи нефти для транспортировки в систему магистральных трубопроводов.

Такая позиция Президиума ВАС РФ поставила под вопрос правомерность применения вычета НДС по ставке 18 % и, следовательно, грозила налоговыми доначислениями многим нефтяникам, которые следовали вышеназванным разъяснениям ФНС России.

Видимо, по этой причине уже в апреле 2010 г. Президиум ВАС РФ принял фактически противоположное постановление, указав на то, что предоставление штампов «Выпуск разрешен» на временных таможенных декларациях не имеет значения для цели применения ставки 18 %, поскольку экспортируемый товар должен быть не только помещен под таможенный режим экспорта, но и фактически находиться под таможенным контролем, который осуществляется только в морском порту⁹.

Примечательно также то, что последнее постановление было рассмотрено применительно к ситуации транспортировки нефти до морского порта железнодорожным транспортом.

Таким образом, на сегодняшний день имеются два постановления высшей судебной инстанции, взаимоисключающие друг друга.

Возможно, как нижестоящие суды, так и налоговые органы будут применять их раздельно для ситуаций транспортировки нефти в зависимости от вида транспорта. Возможно, возникнет ситуация правоприменительной неопределенности, как это было до 2005 г., и суды будут по-разному толковать нормы налогового законодательства.

3.2. Ставка налога на прибыль при работе в рамках проекта СРП «Сахалин-2»

В завершение затронем, наверное, наиболее актуальный вопрос налогообложения подрядчиков и субподрядчиков, работающих в рамках шельфового проекта СРП «Сахалин-2» и реализующих товары (работы, услуги) оператору этого проекта.

По мнению налоговых органов, поддерживаемому Минфином России, к таким компаниям применяется особый режим налогообложения, предусмотренный СРП «Сахалин-2», который имеет приоритет по сравнению с действующим налоговым законодательством¹⁰.

В частности, этот режим устанавливает применение законодательства по налогу на прибыль по состоянию на 1 января 1994 г. и, соответственно, ставку налога не 20 %, как предусмотрено в настоящее время, а 32 %, что фактически повышает налоговую нагрузку в 1,5 раза.

Судебная практика по этому вопросу складывается уже полтора года, и по большинству дел суды указывают на необходимость применения прежнего законодательства.

В то же время, анализируя эти дела, можно заметить, что в них не приводятся новые существенные доводы, а фактически повторяются аргументы, приводимые при рассмотрении аналогичных дел, что позволяет утверждать о наличии шансов скорректировать эту негативную практику на уровне Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа или попытаться поднять этот вопрос в Конституционном Суде Российской Федерации.

Что касается последней судебной инстанции, то по существу во всех этих делах суды не учитывают конституционные принципы применения обратной силы закона, недискриминации и необходимости официального опубликования или по крайней мере доведения до подрядчиков соответствующих положений СРП. Фактически этим компаниям навязывают положения СРП и особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль при отсутствии возможности хотя бы ознакомиться с текстом соглашения. При этом как налоговые органы, так и российская

...необходимо подчеркнуть, что в целях если не исключения дополнительной налоговой нагрузки, то хотя бы ее снижения можно также воспользоваться льготами, предусмотренными прежним законодательством.

по состоянию на 1 января 1994 г. и, соответственно, ставку налога не 20 %, как предусмотрено

⁸ Постановление Президиума ВАС РФ от 10 ноября 2009 г. по делу № 10834/09.

⁹ Постановление Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. по делу № 17977/09.

¹⁰ Письмо Минфина России от 31 января 2008 г. № 03-06-06-06/4.

сторона соглашения на обращения компаний отказывают в предоставлении этой части СРП со ссылкой на конфиденциальность соглашения. Этим также ограничивается право подрядчиков и субподрядчиков на применение других положений СРП, имеющих преференциальный по отношению к налогоплательщикам характер.

Переходя ко льготам, необходимо подчеркнуть, что в целях если не исключения дополнительной налоговой нагрузки, то хотя бы ее снижения можно также воспользоваться льготами, предусмотренными прежним законодательством.

Необходимо также заметить, что применение прежнего законодательства в нынешних условиях является очень затруднительным в связи со значительными переменами в законодательстве и экономике страны в целом.

Кроме того, в уже утратившем силу законодательстве по налогу на прибыль существует большое количество пробелов.

Таким образом, этот вопрос является весьма дискуссионным и будет камнем преткновения между налогоплательщиками и налоговыми органами еще не один год.

* * *

Резюмируя изложенное, подчеркнем, что отмеченные проблемы являются лишь некоторыми из тех, с которыми сталкиваются пользователи недр и их подрядчики при освоении месторождений континентального шельфа.

Учитывая, что проблемы налогообложения таких компаний имеют особое значение и в ближайшие три года планируется подготовить соответствующие изменения в налоговое законодательство по большинству налогов, хочется надеяться, что некоторые проблемы будут разрешены путем их прямого урегулирования в налоговом законодательстве и в целом законодатель создаст благоприятные налоговые условия для реализации шельфовых проектов. □



Вестник ТЭК: правовые вопросы

Бюллетень оперативной правовой информации в области недропользования, экологии и энергетики

Выходит с 2004 года

Периодичность – 20 выпусков в год

«Вестник ТЭК: правовые вопросы» – информационный бюллетень для тех, кому необходимо оперативно отслеживать последние изменения законодательства в области недропользования, нефтегазовой отрасли, электроэнергетики, охраны окружающей среды в России, других странах СНГ и за рубежом.

В бюллетене представлены правовые и судебные новости, отставки и назначения, арбитражная и налоговая практика, анализ и комментарии специалистов, обзор наиболее интересных материалов из прессы.

Вся эта информация подкреплена мониторингом нормативных правовых актов, принятых за текущий период, и анализом законопроектов, принятие которых может в той или иной мере повлиять на работу топливно-энергетического комплекса.

В каждом номере публикуется информация о прошедших событиях и календарь мероприятий, представляющих интерес для юриста, аудитора и бухгалтера.

Адрес в интернете:

<http://vestnik.oilgaslaw.ru/vpv/>

Индекс по каталогу «Газеты. Журналы» агентства Роспечать **84350**

Индекс по объединенному каталогу «Пресса России» **83593**



Подпишитесь на электронную версию и вы будете иметь более оперативный доступ к бюллетеню!