


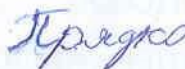
МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра трудового права и предпринимательства

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ
В ГЭК И ПРОВЕРЕНО НА ОБЪЕМ
ЗАИМСТВОВАНИЯ
Заведующий кафедрой
д-р юрид. наук, доцент
 Л. В. Зайцева
2018 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(магистерская диссертация)

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В СИСТЕМЕ ПРАВОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ КОРПОРАЦИЙ
40.04.01 Юриспруденция
Магистерская программа «Корпоративный юрист»

Выполнил работу
студент 3 курса
заочной формы обучения



Прядко
Павел
Викторович

Научный руководитель,
канд. юрид. наук, доцент



Абакумова
Ольга
Александровна

Рецензент
ст. преподаватель кафедры
гражданско-правовых дисциплин
МИГУП



Хайдукова
Эльза
Шариповна

г. Тюмень, 2018

СОДЕРЖАНИЕ

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ.....	3
ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ В РОССИИ	8
1.1. Правовое регулирование нефтегазодобывающего комплекса России.....	8
1.2. Налоговое регулирование нефтегазодобывающей отрасли как форма правового регулирования	18
1.3. Сущность, функции и элементы налога на добычу полезных ископаемых в нефтегазодобывающей отрасли.....	30
ГЛАВА 2. ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА ПО ВОПРОСАМ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ НА УГЛЕВОДОРОДНОЕ СЫРЬЕ.....	40
2.1. Судебная практика по определению элементов налога на добычу полезных ископаемых.....	40
2.2. Льготное налогообложение по налогу на добычу полезных ископаемых (углеводородное сырье).....	53
ГЛАВА 3. ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ В 2019 ГОДУ И ВНЕСЕНИЕ ПРЕДЛОЖЕНИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	70
3.1. Предстоящие изменения законодательства по налогообложению на углеводородное сырье в 2019 г.....	70
3.2. Возможные пути совершенствования действующего законодательства по налогообложению добычи углеводородного сырья.....	80
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	92
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ.....	99

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

- ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
- ВИНК – вертикально интегрированная нефтяная компания
- ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации
- ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
- ИП – индивидуальный предприниматель
- КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
- МИ ФНС – межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы
- НДД – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья
- НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых
- НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
- ОАО – открытое акционерное общество
- ООО – общество с ограниченной ответственностью
- ПАО – публичное акционерное общество
- ТК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации
- ФЗ – Федеральный закон

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена необходимостью решения проблемы несовершенства российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья, которое выражается в многочисленных признаках: отсутствии четкой и понятной структурой законов, формулировки многих спорных терминов, противоречиями между законодательными актами и решениями различных судебных органов. Это порождает коллизии в правоприменительной практике, а также затрудняет действия налогоплательщиков по правильному определению размера налоговой базы для исчисления НДС, что может приводить к многочисленным правонарушениям со стороны нефтегазовых корпораций и соответствующим судебным спорам между налоговыми органами и плательщиками НДС. Налог на добычу полезных ископаемых – один из основных источников формирования консолидированного бюджета РФ – на него приходится более 25% доходной части бюджета. Основной объем платежей по данному налогу приходится на нефтегазодобывающие организации. Однако при этом число решений арбитражных судов по вопросам взимания НДС, по сравнению с другими налогами, относительно невелико, что связано, во-первых, ограниченным числом налогоплательщиков; во-вторых, значительно большими объемами оспариваемых сумм. Кроме того, для НДС характерна высокая степень дифференциации налогоплательщиков в зависимости от технологий извлечения полезных ископаемых, места расположения участков недр, из которых извлекается углеводородное сырье; а также применение сложных математических формул для определения сумм выплачиваемого налога. Поэтому на судебные органы, решающими дела по взиманию НДС, ложится особая ответственность: недополученные по ошибке судов суммы НДС могут значительно уменьшить размер доходной части бюджета РФ, а неправомерно изъятые у нефтегазодобывающих организаций суммы данного налога – существенно подорвать их финансовое состояние.

Степень разработанности проблемы. Краткий обзор научной литературы по проблемам налогообложения нефтегазодобывающей отрасли по НДС свидетельствует, со одной стороны, о достаточно большом интересе к данному вопросу со стороны исследователей, с другой стороны, в работах преобладает преимущественно экономический анализ данного налога: рассчитывается степень эффективности системы налогообложения, различных нововведений в налоговую систему, вносятся рекомендации законодателю по реформе налогообложения нефтегазодобывающего сектора с применением способов и методов экономической науки. Результаты исследований ученых-экономистов по вопросам налогообложения углеводородного сырья, безусловно, имеют важную научную и практическую значимость, однако недостаток юридических исследований по данным проблемам серьезно снижает вероятность рассмотрения новых предложений по улучшению законодательства в сфере налогового регулирования нефтегазодобывающей отрасли со стороны органов власти. Кроме того, законодательство в данной сфере очень быстро меняется, и специалистам трудно успеть провести актуальные исследования по вопросам изменяющихся аспектов налогообложения.

Целью исследования является комплексное изучение категории налога на добычу полезных ископаемых в системе налогообложения нефтегазодобывающих корпораций и формулировка предложений по совершенствованию законодательства и правоприменительной деятельности исходя из проблематики исследования.

Поставленные цели достигаются посредством решения следующих **задач**:

- 1) изучение особенностей правового и налогового регулирования нефтегазодобывающей отрасли;
- 2) выявление сущности и функции налога на добычу полезных ископаемых в системе налогообложения нефтегазодобывающей отрасли;
- 3) описание особенностей налога на добычу полезных ископаемых на углеводородное сырьё: субъекта и объекта налогообложения, налоговой базы и налоговой ставки, обязательных реквизитов налогоплательщика;

4) выявление правовых коллизий в налоговом законодательстве и сложившейся судебной практике, выяснение причин и возможных последствий их возникновения;

5) проведение обзора предстоящих изменений законодательства по налогообложению нефтегазодобывающей отрасли в 2019 г.;

6) выработка предложений по усовершенствованию законодательства по налогообложению нефтегазодобывающих корпораций.

Объектом исследования выступают общественные отношения, урегулированные нормами налогового права и возникающие при наступлении обязанностей налогоплательщиков – нефтегазодобывающих корпораций – выплатить определённую законом сумму налога в бюджет.

Предметом исследования выступают нормативно-правовые акты, научная доктрина, сложившаяся правоприменительная практика, посвященные проблемам регулирования и функционирования налоговых правоотношений между нефтегазодобывающими корпорациями и государством.

При выполнении исследования применялись следующие **методы**: общенаучный, исторический, сравнительно-правовой, технико-юридический, формально-логический; методы анализа, синтеза, индукции, дедукции.

В качестве правовой основы диссертационной работы были обозначены следующие нормативно-правовые акты: Конституция РФ, Налоговый кодекс, Закон РФ «О недрах», другие нормативные акты законодательных и федеральных исполнительных органов власти.

В качестве теоретической основы диссертационной работы были обозначены труды таких ученых и практикующих юристов, как Агузарова Ф.С., Адвокатова А.С., Алабердеев Р.Р., Анисимов А.П., Анищенко В.А., Байгозин К.И., Баландина А.С., Бурутин В.В., Гармаева М.А., Германова М.А., Голованов Г.Р., Головецкий М.Я., Гончаренко М.И., Горбунова Е.Н., Демин А.В., Дуюнов А.Г., Ерофеев А.К., Зарипов В.М., Золотарёва И.К., Искрицкая Н.И., Кондуков П., Костанян Р.К., Крохина Е.А., Кутергина Г.В., Кучеров И.И., Овинникова К.Н.,

Палювина А.С., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Понкратов В.В., Привалов Н.Г., Привалова С.Г., Рощупкина В.В., Салиева Р.Н., Сидорова Л.А., Трофимов С.Е., Четвернин Е.А., а также справочная литература и статистические источники.

В качестве практической основы диссертационной работы были обозначены определения КС РФ, постановления ВАС РФ, решения арбитражных судов по вопросам взимания НДС.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования предложений по улучшению законодательства в сфере налогообложения нефтегазодобывающих корпораций государственными органами Российской Федерации с целью снижения негативных последствий положений текущего законодательства в данной сфере для организаций-налогоплательщиков, налоговых органов, арбитражных судов и федерального бюджета.

ГЛАВА 1. ПРАВОВАЯ ОСНОВА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ В РОССИИ

1.1. Правовое регулирование нефтегазодобывающего комплекса России.

Нефтегазовая отрасль играет ключевую роль в экономике России. Фискальные платежи, уплачиваемые компаниями данной отрасли, формируют значительную часть доходов федерального бюджета, а также внебюджетных фондов. Нефтегазовая отрасль формирует большую часть российского экспорта и способствует развитию смежных с ней отраслей (транспортной, металлургии и энергетической). Влияние отрасли на экономическое развитие страны настолько велико, что при формировании бюджета на предстоящие периоды одним из основных показателей определения уровня доходов в будущие периоды является цена нефти на мировых сырьевых рынках. Высокая зависимость российской экономики от нефтегазовой отрасли требует принятия взвешенных мер по государственному регулированию данной отрасли, в первую очередь в сфере налогообложения.

Основу правового регулирования нефтегазодобывающей промышленности составляют законодательные акты различной юридической силы. Их можно разделить на несколько групп: законодательные акты, регулирующие деятельность всех или большинства юридических лиц; регулирующие деятельность группы юридических лиц, сформированных по различным признакам; регулирующие только добычу, переработку и транспортировку углеводородов. Законодательные акты наивысшей юридической силы (Конституция РФ) и комплексные законодательные акты (кодексы) регулируют общественные отношения между органами государственного управления, физическими лицами, юридическими лицами с конкретизацией лиц по различным признакам в главах, статьях, пунктах данных законодательных актов. Федеральные законы, как правило, регулируют деятельность лиц, объединенных по конкретным основаниям (например, естественные монополии, общества с ограниченной ответственностью и т.п.); юридические факты (регистрация юридического лица, соглашение о разделе продукции и др.) либо определенные объекты (например, участки недр,

месторождения, полезное ископаемое и др.). К числу нормативно-правовых актов, в той или иной степени регулирующих деятельность нефтегазодобывающих корпораций, относятся:

- Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.¹;
- Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ²; Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117–ФЗ³;
- Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51–ФЗ⁴; Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14–ФЗ⁵;
- Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. №136–ФЗ⁶;
- Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. №197–ФЗ⁷;
- другие кодексы РФ;
- Федеральный закон «О естественных монополиях» от 17 августа 1995 г. № 147-ФЗ⁸;
- Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 октября 1995 г. № 225-ФЗ⁹;
- Федеральный закон «О защите конкуренции» от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ¹⁰;
- Закон РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1¹¹;
- Закон РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1¹²;

¹ Российская газета.1993. № 237.

² Российская газета.1998. № 148–149.

³ Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁴ Собрание законодательства РФ. 1994. №32. Ст. 3301.

⁵ Собрание законодательства РФ. 1996. №5. Ст. 410.

⁶ Российская газета. 2001. №2823.

⁷ Российская газета. 2001. № 256.

⁸ Собрание законодательства РФ. 1995. № 34. Ст. 3426.

⁹ Собрание законодательства РФ. 1996. № 1. Ст. 18.

¹⁰ Российская газета. 2006. № 4128.

¹¹ Собрание законодательства РФ. 1995. № 10. Ст. 823.

¹² Российская газета. 1993. №107.

- Постановление Верховного Совета РФ «О порядке введения в действие Положения о порядке лицензирования пользования недрами» от 15 июля 1992 г. № 3314-1¹;
- Постановление Правительства РФ «О государственном регулировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов» от 29 декабря 2007 г. № 980²;
- Постановление Правительства РФ «О составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию» от 16 февраля 2008 г. № 87³;
- Постановление Правительства РФ «Об утверждении технического регламента «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту» от 27 февраля 2008 г. № 118⁴;
- Постановление Правительства РФ «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств - участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» от 30 августа 2013 г. № 754⁵;
- другие правовые акты, в том числе ведомственного характера;
- локальные нормативные акты нефтегазовых корпораций.

Все вышеперечисленные нормативно-правовые акты можно объединить в несколько групп, которые представляют собой совокупность норм права, регулирующие самостоятельную однородную группу общественных отношений – отрасль права. Деятельность юридических лиц регулируют нормы материальных отраслей права. Их можно разделить на две группы в зависимости от того, с кем взаимодействует юридическое лицо в общественных отношениях: публичное право (с государством в лице его компетентных органов) и частное право (с гражданами и

¹ Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 33.

² Собрание законодательства РФ. 2008. № 2. Ст. 104.

³ Собрание законодательства РФ. 2008. №8. Ст. 744.

⁴ Собрание законодательства РФ. №9. Ст. 854.

⁵ Собрание законодательства РФ. 2013. № 36. Ст. 4582.

их частными объединениями). К материальному публичному праву, когда одним из участников является юридическое лицо, относятся конституционное и финансовое право. В уголовном праве наряду с государством одной из сторон юридических правоотношений выступают только граждане, включая должностных лиц организаций. К частному праву, где хотя бы одной из сторон общественных отношений может являться юридическое лицо – гражданское право, трудовое право, банковское право, торговое право. Деятельность нефтегазодобывающих корпораций регулируют преимущественно такие отрасли права, как конституционное, гражданское, трудовое, финансовое и торговое право.

Конституционное право – отрасль права, закрепляющая в себе основы взаимоотношения личности и государства, закрепления прав и свобод человека и гражданина, конституционные характеристики государства, включая организацию государственной власти и органов местного самоуправления и иные отношения конституционно-правового характера. Несмотря на то, что в Конституции РФ прямо указаны в качестве участников правовых отношений только государственные и муниципальные органы управления, граждане РФ и лица, находящиеся на территории РФ, ее нормы косвенно регулируют и деятельность юридических лиц, включая нефтегазовые корпорации. Среди таких положений можно выделить ст. 8, согласно которой в РФ юридически равноправны «частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности»; и особенно ст. 9, п. 2 которой гласит: «земля и другие природные ресурсы могут находиться в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности». Таким образом, Конституция РФ признает право нефтегазовым корпорациям, находящимся в частной собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться землей и располагающимися на участках принадлежащей им земли нефтью и природным газом, если «это не наносит ущерба окружающей среде и не нарушает прав и законных интересов иных лиц» (п. 2 ст. 36 Конституции РФ). Статья 15 Конституции РФ признает за данным юридическим актом высшую юридическую силу. Таким образом, согласно этой статье, все законы и другие нормативные акты,

так или иначе регулирующие деятельность нефтегазовых корпораций, не должны противоречить Конституции РФ.

Гражданское право как отрасль права объединяет в себя правовые нормы, регулирующие имущественные отношения, а также тесно связанные с ними неимущественные отношения. Сторонами данных отношений могут выступать только организации, граждане и организации, а также только граждане. Участники данных отношений действуют автономно, т.е. независимо от воли государства; они являются равноправными по отношению к друг другу независимо от вида участников, формы собственности, имущественного положения и др. Деятельность нефтегазовых корпораций прямо в Гражданском кодексе не регулируются, однако большинство норм частей первой, второй и некоторые нормы части четвертой ГК РФ либо применимы к всем юридическим лицам, либо применяются при осуществлении определенных юридических действий со стороны организации как зависимо, так и независимо от вида ее основной деятельности.

Глава 4 ГК РФ «Юридические лица» раскрывает понятие юридического лица, порядок его государственной регистрации, его основные органы управления, учредительные документы, ответственность перед другими лицами и государством, основные реквизиты, порядок реорганизации и ликвидации юридического лица (параграф 1 «Основные положения»). Параграфы 2, 4, 6, 7 раскрывают сущность основных организационно-правовых форм юридических лиц. К таким формам (в широком смысле) относятся: коммерческие корпоративные организации (пар. 2), государственные и муниципальные унитарные предприятия (пар. 4), некоммерческие корпоративные организации (пар. 6), некоммерческие унитарные организации (пар. 7). Нефтегазовые корпорации не могут являться некоммерческими корпоративными организациями, т.к. главной целью деятельности последних не может быть извлечение прибыли. Кроме того, добыча нефти и газа не может быть основной деятельностью всех видов некоммерческих корпоративных организаций, кроме ассоциаций (союзов). При этом ассоциация (союз) – это объединение юридических лиц (или граждан) для представления и

защиты общих интересов, включая профессиональные, например, координация предпринимательской деятельности. То есть ассоциация не может состоять только из одного юридического лица, включая нефтегазовые корпорации. Тем более данные корпорации не могут быть некоммерческим унитарными организациями, поскольку этот вид противоречит не только основным целям и видам деятельности нефтегазовой корпорации, но и форме организации (унитарной, а не корпоративной). Государственные и муниципальные унитарные предприятия могут заниматься добычей нефти и газа, однако они, в отличие от корпоративных организаций, не наделены правом собственности на закрепленное за предприятием имуществом. Собственником такого предприятия являются государство или орган местного самоуправления. Имущество предприятия принадлежит данному предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 1, п. 2 ст. 113 ГК РФ).

Нефтегазовые корпорации могут иметь одну из организационно-правовых форм, перечисленных в пар. 2 ч. 4 ГК РФ «Коммерческие корпоративные организации», кроме крестьянского (фермерского) хозяйства. Другое название коммерческих корпоративных организаций – хозяйственные товарищества и общества (ст. 66 ГК РФ). Уставный (складочный) капитал таких организаций разделен на доли (вклады) учредителей (участников). Имущество, созданное за счет вкладов, произведенное и приобретенное корпоративной коммерческой организацией, принадлежит такой организации на праве собственности.

Нефтегазовая корпорация – это юридическое лицо, основными видами деятельности которого являются операции по разведке, добыче и переработке нефти и природного газа. Крупнейшими российскими нефтегазовыми корпорациями являются «Газпром», НК «ЛУКойл», НК «Роснефть», «Сургутнефтегаз», «Татнефть», «НоваТЭК»¹. Организационно-правовая форма всех перечисленных компаний – публичное акционерное общество. Остальные нефтегазодобывающие

¹ Рейтинг РБК 500: РБК представляет 500 крупнейших по выручке компаний России за 2017 г. // Информационное агентство РБК [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/rbc500/>

компанию имеют различные организационно-правовые формы, как правило, публичные акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и «группы компаний» – объединения нефтегазовых предприятий, имеющих, как правило, форму ООО. В целом, подавляющая часть выручки нефтегазовых компаний приходится на компании с организационно-правовой формой ПАО.

Существует еще одно деление нефтегазодобывающих организаций – вертикально интегрированные компании и независимые компании. Вертикально интегрированные компании (ВИК, ВИНК) – это компании, чья деятельность объединяет все стадии производственного процесса нефтегазодобывающей отрасли: геологическую разведку, разработку нефтяных и газовых месторождений, добычу нефти и природного газа, их переработку с целью дальнейшей реализации потребителю. В российском законодательстве официально нет такого термина. Независимые нефтегазодобывающие компании – это компании, не аффилированные с ВИНКами и не имеющими государственный пакет в уставном капитале. Кроме того, данные компании не имеют в собственности нефтеперерабатывающие заводы (НПЗ) и у них отсутствуют деятельность на условии соглашения о разделе продукции (СРП). Эти компании объединены в Ассоциацию независимых нефтегазодобывающих организаций «Ассонефть», которая создана в 1994 г. и представляет корпоративные интересы независимых нефтяных компаний в органах государственной власти и общественных организациях¹.

В зависимости от организационно-правовой формы нефтегазодобывающих корпораций они регулируются по данному вопросу либо ст. 96 – 104 ГК РФ и ФЗ от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (если корпорация – в форме ПАО) либо ст. ст. 87 – 94 ГК РФ и ФЗ от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (если корпорация – в форме ООО).

К нефтегазодобывающим корпорациям применимы все статьи (помимо перечисленных) части первой ГК РФ по мере наступления соответствующих

¹ Елена Корзун: независимые нефтяные компании были, есть и будут [Электронный ресурс] // Новые известия: сайт. URL: <https://newizv.ru/interview/01-11-2017/elena-korzun-nezavisimye-neftyanye-kompanii-byli-est-i-budut>

юридических фактов, за исключением тех статей, регулирующие гражданские правоотношения исключительно физических лиц. Также к данным корпорациям применимы ряд статей части второй ГК РФ, преимущественно гл. 37 «Подряд» (кроме пар. 2 и пар. 5), гл. 38 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», гл. 39 «Возмездное оказание услуг», гл. 41 «Транспортная экспедиция». Это связано с тем, что нефтегазовые корпорации, особенно вертикально интегрированные, имеют обширную сеть своих подразделений, расположенных в самых разных местах, особенно в районах Крайнего Севера и приравненных к нему местностях, где ведется добыча почти всего объема природного газа и большей части нефти. Нефтегазовые корпорации, как правило, выступают в роли заказчиков; строительные и инжиниринговые компании (строительный подряд), научно-исследовательские центры (НИОКР), предприятия сферы услуг и транспортные компании (возмездное оказание услуг, транспортная экспедиция) – в роли исполнителей (подрядчиков). Правильное составление договоров, надлежащее исполнение своих обязанностей исполнителями (подрядчиками) и контроль их деятельностью заказчиками – основа эффективной деятельности вертикально интегрированных нефтегазодобывающих организаций.

Нормы частей третьей и четвертой ГК РФ слабо применимы к нефтегазовым корпорациям. В основном к ним могут применяться те статьи, касающиеся открытия и внедрения новых технологий при разработке, добыче и переработке нефти и природного газа (гл. 72, 75 НК РФ), некоторые статьи гл. 76 НК РФ и ряд других.

Трудовое право, основным источником которого является Трудовой кодекс РФ, регулирует общественные отношения в сфере труда, где одной стороной является работодатель – в данном случае нефтегазовая корпорация, и работники, заключившие с работодателем трудовой договор (ст. 56 – 90 ТК РФ). Трудовой кодекс РФ прямо не регулирует нефтегазовую отрасль, однако к нефтегазовым компаниям применимы все статьи ТК РФ, где в качестве работодателя прямо не указаны организации, связанные с иными отраслями (например, нормы гл. 51, 52, 52.1, 53, 54, 54.1 ТК РФ), либо физические лица и микропредприятия (гл. 48 и 48.1

ТК РФ). Тем не менее, учитывая, что большая часть добычи нефти и газа осуществляется на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, к данным компаниям применимы нормы ст. 50 ТК РФ, а также нормы ст. 47 ТК РФ «Особенности регулирования труда лиц, работающих вахтовым методом».

Уголовное право не может прямо регулировать деятельность нефтегазодобывающих корпораций, поскольку субъектом ответственности по российскому уголовному праву может являться только человек, в отличие от прецедентного права (США, Великобритания), где организация также может нести уголовную ответственность. Однако должностные лица организаций могут нести уголовную ответственность по соответствующим статьям УК РФ.

Земельное право имеет нормы, прямо регулирующие добычу полезных ископаемых. Они содержатся в Законе РФ от 21 февраля 1992 г. №2395-1 «О недрах». К нефтегазодобывающей отрасли в той или иной мере могут быть применимы все нормы данного закона, за исключением тех норм, которые прямо регулируют месторождения других видов полезных ископаемых. В ст. 2.1 Закона к участкам недр федерального значения относятся месторождения с извлекаемыми запасами нефти от 70 млн. т и с запасами газа от 50 млрд. м³. В ст. 10 Закона указаны сроки предоставления участков недр в пользование. В ст. 40 Закона определен порядок определения минимального размера разовых платежей за пользование недрами – 5% от налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по нефти и газовому конденсату и 10% от НДПИ по природному газу. Исходя из формулировки ст. 40 Закона «О недрах» видна сильная связь данной нормы с налоговым правом.

Финансовое право является одной из отраслей публичного права, что предопределяет его императивный характер – неравенство участников правоотношений – государства, органов местного самоуправления с одной стороны и физических, юридических лица – с другой. Последние вступают с органами государственной и муниципальной власти в финансовых правоотношения в силу властных предписаний. Предметом финансового права являются общественные

отношения, связанные с образованием и расходованием публичных фондов денежных средств государства и органов местного самоуправления (финансов) для реализации публичных функций. Образование публичных средств относится к компетенции налогового права, их расходование – к компетенции бюджетного права, нормы которого содержатся преимущественно в Бюджетном Кодексе Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145–ФЗ¹. Соответственно, главным субъектом налогового права являются налогоплательщики – физические, юридические лица, индивидуальные предприниматели; главным субъектом бюджетного права – государство и органы местного самоуправления.

Нефтегазовая отрасль играет важнейшую роль в экономике России, что требует наличия взвешенных и эффективных мер государственного регулирования данной отрасли. Ведущие нефтегазодобывающие организации входят в число крупнейших российских корпораций по объему выручки, как следствие, они являются также и крупнейшими работодателями и налогоплательщиками в стране. Правовое регулирование нефтегазовых корпораций можно разделить на три группы: законодательные акты, регулирующие деятельность всех или большинства юридических лиц; регулирующие деятельность группы юридических лиц, сформированных по различным признакам; регулирующие только добычу, переработку и транспортировку углеводородов. В гражданском и трудовом законодательстве практически отсутствуют нормы, регулирующие деятельность нефтегазовых корпораций, однако для последних характерно ведение значительной части своей деятельности в районе Крайнего Севера, а также активное сотрудничество с различными подрядными организациями, поэтому к ним применимы многие соответствующие нормы Гражданского и Трудового кодексов РФ. Помимо этого, деятельность нефтегазовых компаний регулируют многочисленные законы и подзаконные акты, которые содержат в себе нормы, прямо не регулирующие нефтегазовую отрасль, однако ввиду своего особого положения на рынке нормы таких законодательных актов особенно актуальны для

¹ Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

такого рода корпораций (ФЗ «О защите конкуренции», «О естественных монополиях», соответствующие подзаконные акты) – как правило, эти нормы относятся к подотраслям гражданского права. Земельное право (Закон РФ «О недрах») регулирует, помимо деятельности по разведке и добыче большинства видов полезных ископаемых, также и нефтегазодобывающую отрасль, например, условия предоставления и платежи по предоставляемым в использование нефтегазовым организациям участков недр. По данному вопросу характерна сильная связь между земельным и налоговым правом.

1.2. Налоговое регулирование нефтегазодобывающей отрасли как форма правового регулирования

Налоговое право – самостоятельная подотрасль финансового права, которая представляет собой совокупность правовых норм в сфере налогообложения. Основные источники налогового права – Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, другие федеральные законы и подзаконные акты, связанные с регулированием налоговых правоотношений.

Конституция РФ устанавливает общие принципы налогообложения, которые имеют высшую юридическую силу – все законы и подзаконные акты в сфере налогообложения не должны противоречить Конституции. Главный закон устанавливает обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы, при этом не имеют обратной силы законы, устанавливающие новые налоги и сборы либо ухудшающие положение налогоплательщиков (ст. 57 Конституции РФ). Согласно статье 71 Конституции РФ, федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации и устанавливаются федеральным законом. Установление общих принципов налогообложения в РФ находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (ст. 72 Конституции РФ), однако устанавливаются федеральным законом (ст. 76 Конституции РФ). Законопроекты о введении или отмены налогов, а также об освобождении от их уплаты, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации (п.

3 ст. 104 Конституции РФ). Федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов, принятые Государственной Думой, подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106 Конституции РФ). Установление местных налогов и сборов, согласно ст. 132 Конституции РФ, находится в компетенции органов местного самоуправления.

Общие вопросы налогообложения и сборов в РФ, систему налогов, сборов, страховых взносов устанавливает Налоговый кодекс РФ (п. 2 ст. 1 НК РФ), являющийся федеральным законом. Согласно п. 1 ст. 2 НК РФ, «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Таможенные платежи (п. 2 ст. 2 НК РФ) и некоторые виды страховых взносов (п. 3 ст. 3 НК РФ) не относятся к ведению законодательства о налогах и сборах. Согласно ст. 3 НК РФ, законодательство о налогах и сборах не должно носить дискриминационный характер, в частности, размер ставки налога (сбора) и налоговые льготы не зависят от формы собственности и страны происхождения капитала (п. 2 ст. 3 НК РФ). При введении налога в юридическую силу должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ), при этом все возникающие противоречия, связанные с неясностью формулировки закона об определенном налоге или сборе, должны толковаться в пользу налогоплательщика, налогового агента, плательщика сбора или страховых взносов (п. 7 ст. 3 НК РФ). Акты законодательства о налогах, сборах и страховых взносах вступают в юридическую силу спустя минимум один месяц со дня их официального опубликования, но не ранее 1-го числа налогового периода (расчетного периода для страховых взносов) при изменении элементов налогов, сборов, страховых взносов и 1 января – при введении новых налогов, сборов и страховых взносов (п. 1 ст. 5 НК РФ). Акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие их финансовое

положение, не могут иметь обратной силы (п. 2 ст. 5 НК РФ), улучшающие положение плательщиков налогов и сборов – имеют обратную силу (п. 3 ст. 5 НК РФ) либо могут ее иметь (п. 4 ст. 5 НК РФ). Статьей 6.1 НК РФ определен порядок исчисления сроков согласно законодательству о налогах и сборах.

В статье 8 НК РФ дано понятие налогов, сборов и страховых взносов (соответственно, п. 1, п. 2 и п. 3 данной статьи).

Налог – это «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Сбор – это «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности».

Страховые взносы – это «обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования», а также «взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц».

Исходя из официальной формулировки налогов, сборов и страховых взносов, можно выделить их общие черты в следующей формулировке – это обязательные

платежи, взимаемые с организаций и физических лиц. Налог – это безвозмездный платеж, сбор – возмездный, страховой взнос – возмездный по отношению к физическим лицам. Налоги и страховые взносы относятся к обязательным платежам, сборы обязательны только при совершении плательщиком данных сборов определенных юридических действий (предоставление лицензии или других юридических прав со стороны государственных и муниципальных органов плательщику сбора) либо ведения предпринимательской деятельности плательщиком сбора на территории, где взимается данный сбор. То есть если юридическое лицо не совершает деятельность, облагаемую каким-либо сбором, он не является плательщиком данного сбора.

Согласно статье 10 НК РФ, налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов) и налоговыми агентами являются организации и физические лица. К организациям, согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, для целей законодательства о налогах и сборах признаются юридические лица (российские и иностранные, в т. ч. филиалы и представительства), а также представительства иностранных организаций. К физическим лицам относятся граждане РФ, лица без гражданства и иностранные граждане. Также к физическим лицам относятся индивидуальные предприниматели. Также субъектами налоговых правоотношений выступают налоговые и таможенные органы (ст. 10 НК РФ).

В ст. 11 НК РФ даны значения основных терминов других отраслей права (преимущественно гражданского), используемых в налоговом законодательстве. Согласно пункту 1 данной статьи, значения данных терминов, используемых в НК РФ, не отличаются от формулировок терминов в данных отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. В п. 2 ст. 11 НК РФ приведена формулировка терминов других отраслей права, применяемая с целью налогообложения (организации, физические лица и ИП; публичные компании; некоторые банковские термины; термины, связанные с постановкой налогоплательщика на учет в налоговом органе, местом нахождения (местом жительства) налогоплательщика и

ряд других. Согласно п. 3 ст. 11 НК РФ, понятия и термины налогового права определены в соответствующих статьях НК РФ.

В статье 11.1 НК РФ приведены основные понятия и термины, используемые при налогообложения добычи углеводородного сырья: залежь, месторождение углеводородного сырья, промышленная разработка месторождения; морское месторождение, новое морское месторождение углеводородного сырья и деятельность по добыче сырья на данном месторождении; дата начала добычи сырья на месторождении (п.1 ст. 11.11 НК РФ). В п. 2 ст. 11.1 НК РФ описан порядок расчета степени выработанности запасов определенного вида углеводородного сырья. Нормы ст. 11.1 НК РФ применимы к налогообложению по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по нефти, газовому конденсату и природному газу.

В современной России существуют две системы налогообложения – общая и специальная. Согласно ст. 18 НК РФ, к специальным налоговым режимам относятся:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, ЕСН);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН);
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- 5) патентная система налогообложения.

ЕСН (статья 346.1 НК РФ) и ЕНВД (статья 346.26 НК РФ) не могут использоваться организациями, добывающими нефть и природный газ. Упрощенная система налогообложения (УСН), применяемая организациями, освобождает их от уплаты налога на прибыль и налога на имущество (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). УСН не может использоваться организациями, занимающимися добычей и реализацией полезных ископаемых (п. 8, п. 3, ст. 346.12 НК РФ). Патентная система

налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями (п. 1 ст. 346.43 НК РФ).

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции может применяться инвестором – юридическим лицом или объединением юридических лиц, созданным на основе договора о совместной деятельности, без статуса юридического лица, инвестирующим собственные заемные или привлеченные средства в поиск, разведку и добычу минерального сырья и данное юридическое лицо (или их объединение) должно быть пользователем недр в соответствии с условиями соглашения о разделе продукции (ст. 346.34 НК РФ). Налогоплательщики, применяющие этот налоговый режим – это организации – инвесторы соглашения в соответствии с ФЗ от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Как следует из ст. 2 настоящего ФЗ, соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительных прав на поиск, разведку и добычу полезных ископаемых на участках недр, указанных в соглашении, и ведение соответствующих работ, а инвестор обязуется осуществлять проведение этих работ за свой счет и на свой риск.

Согласно п. 1 ст. 346.35 НК РФ этот специальный налоговый режим, используемый при осуществлении соглашений согласно ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», должен удовлетворять следующим условиям:

1) соглашения были заключены после проведения аукциона по предоставлению права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции в порядке и на условиях, определенных п. 4 ст. 2 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и признании аукциона недействительным;

2) в случае выполнения соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», доля государства – не менее 32% от общего количества произведенной продукции;

3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения, которые устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Согласно п. 7 ст. 346.35 НК РФ, при выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления. Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и расходов, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями.

Согласно п. 8 ст. 346.35 НК РФ, если соглашение выполнено, предусматривающее условия разделения выпускаемой продукции в соответствии с п.м 2 ст. 8 ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» инвестор платит следующие налоги и сборы:

- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду.

Согласно решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления инвестор может освобождаться от уплаты региональных и местных налогов и сборов.

В остальных случаях организация, занимающаяся добычей и реализацией нефти и природного газа, применяет общую систему налогообложения. Такие организации должны выплачивать следующие налоги и сборы.

Федеральные налоги и сборы (ст. 13 НК РФ):

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы (при производстве нефтепродуктов);
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- государственная пошлина.

Региональные налоги (ст. 14 НК РФ):

- налог на имущество организаций;
- транспортный налог.

Местные налоги (ст.15 НК РФ):

- земельный налог.

Нефть и природный газ, а также продукты их переработки облагаются налогом на добавленную стоимость (НДС) по ставке 18% при их реализации на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 3 ст. 164 НК РФ); по ставке 0% при их экспорте (вывезенные в таможенной процедуре) (п. 1 ст. 164 НК РФ).

Плательщиками акцизов являются только те организации, которые производят и реализуют подакцизные товары согласно перечню, приведенному в ст. 181 НК РФ. К таким товарам, которые могут производить нефтегазовые компании, относятся: автомобильный бензин; дизельное топливо; моторные масла; прямогонный бензин; средние дистилляты; бензол, параксилол, ортоксилол; авиационный керосин; природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации) (пп. 7 – 14 п. 1 ст. 181 НК РФ). Таким образом, на настоящий момент подакцизными товарами признаются преимущественно продукты переработки нефти, но не сама нефть, поэтому большинство малых и средних нефтяных компаний, которые не имеют в собственности нефтеперерабатывающие заводы, не являются плательщиками акцизов. Однако Федеральным законом от 03 августа 2018 г. № 301-ФЗ с 1 января 2019 года п. 1 ст. 181 дополняется подпунктами 13.1 и 13.2, согласно которым подакцизными товарами будут являться нефтяное сырье – смесь углеводородов, состоящая хотя бы из одного из следующих компонентов: нефть, газовый конденсат стабильный, вакуумный газойль, гудрон, мазут; а также темное судовое топливо (смесь углеводородов в жидком или твердом состоянии)¹. Таким образом, с 1 января 2019 плательщиками акцизов будут все нефтедобывающие организации. В статье 193 определен размер налоговых ставок по подакцизным товарам в 2018 – 2020 гг., например, по автомобильному бензину – от 8213 до 13100 руб. за тонну в зависимости от срока реализации и класса бензина. По всем видам подакцизных товаров установлены специфические ставки – в рублях за тонну, за исключением природного газа – он облагается акцизом по ставке 30%.

Плательщиками налога на доходы физических лиц (НДФЛ) могут быть только физические лица (п. 1 ст. 207 НК РФ), однако организация, в которой работают налогоплательщики НДФЛ, заключившие с ней трудовой договор, обязана исчислить, удержать и уплатить у плательщиков НДФЛ сумму налога, тем самым

¹ Российская газета. 2018. № 170.

организация выполняет роль налогового агента (п. 1 ст. 226 НК РФ). Налоговая ставка НДС по общему правилу – 13% (ст. 224 НК РФ).

Налог на прибыль организации уплачивают все нефтегазовые компании. Объект налогообложения – прибыль организации – полученные доходы за вычетом произведенных расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ (ст. 247 НК РФ). Доходы налогоплательщика – это сумма выручки от реализации товаров и имущественных прав (ст. 249 НК РФ) и внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ). В ст. 254 – 267.4 НК РФ определены виды расходов и порядок определения расходов по каждому виду. К числу данных видов расходов, применимых к нефтегазодобывающим организациям, относятся расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ). Согласно п. 1 данной статьи, к таким расходам в целях налогообложения относятся расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера, проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин. Налоговая ставка по налогу на прибыль – 20%, из нее 3% процента зачисляется в федеральный бюджет, 17% – в региональный бюджет, начиная с 2017 г. (п. 1 ст. 284 НК РФ). Законами субъектов РФ ставка налога на прибыль может быть уменьшена до 12,5%. Другие пониженные ставки для нефтегазодобывающих организаций не применяются. В НК РФ есть статьи, касающиеся налога на прибыль, раскрывающие порядок расчета налоговой базы по данному налогу в отношении углеводородного сырья, добытого на новых морских месторождениях (ст. ст. 267.4, 275.2, 299.3, 299.4 НК РФ).

Роль водного налога для нефтегазовых компаний незначительна, в основном он уплачивается при заборе воды в технических целях (п. 1 ст. 333.9 НК РФ). Ставки налога указаны в ст. 333.12 НК РФ.

Государственную пошлину уплачивают нефтегазовые компании при их обращении в органы государственной власти (органы местного самоуправления) для совершения юридически значимых действий в отношении данных организаций, а также при участии в судебных разбирательствах в качестве ответчика в судах

(арбитражных, общей юрисдикции, ВС РФ). Размер государственной пошлины определяются согласно гл. 25.3 НК РФ.

Транспортный налог уплачивают организации, на которых зарегистрированы транспортные средства из перечня ст. 358 НК РФ (ст. 357 НК РФ). Данный вид налога является региональным, поэтому субъекты РФ могут устанавливать свои ставки налога, однако их размер должен составлять в диапазоне от 1/10 до 10 раз (п. 2 ст. 361 НК РФ) от размеров налоговых ставок согласно п. 1 ст. 361 НК РФ, на легковые автомобили с мощностью двигателя до 150 л. с. – от 1 до 10 раз.

Объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, согласно ст. 374 НК РФ, признается движимое и недвижимое имущество, состоящее на балансе основных средств организации, кроме земельных участков и имущества со сроком полезного использования до 3 лет включительно. Так как налог на имущество организаций является региональным налогом, то налоговые ставки по данному налогу устанавливаются законами субъектов РФ, но не более размеров ставок, предусмотренных ст. 380 НК РФ. По общему правилу налоговая ставка на имущество составляет 2,2%, на недвижимое имущество (налоговая база – кадастровая стоимость) – 2%, на магистральные трубопроводы и линии электропередач – 1,9%, на магистральные трубопроводы, а также объекты по разработке полезных ископаемых – 0%.

Плательщиками земельного налога признаются организации, имеющие в собственности земельные участки как объект налогообложения согласно ст. 389 НК РФ (ст. 388 НК РФ). Размер налоговых ставок устанавливается нормативно-правовыми актами муниципальных образований или городов федерального значения, но не более 1,5% (п. 1 ст. 394 НК РФ).

Помимо вышеперечисленных налоговых платежей, нефтегазовые компании, как и любые другие организации, применяющие общую систему налогообложения, должны в обязательном порядке выплачивать страховые взносы. Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию (п. 1

ст. 420 НК РФ). Согласно ст. 426 НК РФ, существуют следующие виды страховых взносов: на обязательное пенсионное страхование (22%), на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (2,9%), на обязательное медицинское страхование (5,1%).

Кроме того, нефтегазовые компании обязаны уплачивать экспортную пошлину за экспорт нефти, природного газа и продукты их переработки. Согласно п. 3 ст. 3 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» ставки вывозных таможенных пошлин (экспортных пошлин) и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством Российской Федерации. По природному газу ставка составляет 30%, по сжиженному природному газу – 0% (Постановление Правительства РФ от 30 августа 2013 г. № 754), по нефти и продуктам её переработки – согласно ст. 3.1 Закона РФ «О таможенном тарифе».

Однако основным налогом, которые уплачивают нефтегазодобывающие организации, является налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Подробный разбор данного налога (углеводородное сырье) – налогоплательщики, налоговая база, налоговые ставки и другие существенные элементы – будет осуществлен в следующей главе.

Налоговое право наиболее полно регулирует деятельность нефтегазодобывающей отрасли. В Налоговом кодексе РФ существует обязательный налог, который уплачивают только организации, занимающиеся добычей полезных ископаемых – налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Однако нефтегазовые организации обязаны уплачивать все обязательные для организации любого вида деятельности налоги, кроме тех, где прямо предусмотрены в качестве налогоплательщиков организации, которые занимаются несвойственными для нефтегазовых корпораций видами деятельности (например, акцизы на спиртные и табачные изделия, игорный налог и т. п.). К таким налогам, помимо НДПИ, относятся: НДС, акцизы (при производстве нефтепродуктов, с 1 января 2019 г. – добычи нефти), НДФЛ (в качестве налогового агента), налог на прибыль

организаций, водный налог, государственная пошлина (при наличии юридических действий, за которые она взимается), налог на имущество организаций, транспортный и земельный налог; а также страховые взносы и таможенные пошлины.

1.3. Сущность, функции и элементы налога на добычу полезных ископаемых в нефтегазодобывающей отрасли.

История налогообложения нефтегазовой отрасли началась в дореволюционной России с момента возникновения добычи нефти в стране в середине XIX века. В это время существовал акциз на нефтепродукты с твёрдой ставкой, однако он не взимался в основных нефтедобывающих регионах (налоговые льготы). В СССР до середины 1960-х гг. нефтедобывающие предприятия платили налог с оборота и отчисления с прибыли, не выплачивая при этом специфические налоги. В 1965 г. в нефтегазовой отрасли введены фиксированные рентные платежи в твёрдой сумме на единицу продукции¹.

В начале 1990-х гг. в России в процессе развития рыночных отношений в экономике фактически была создана новая налоговая система, которая (до 1998 года), по мнению учёных, была неэффективной из-за нестабильности законодательства в сфере налогообложения, которая выражалась в наличии огромного количества нормативных документов и подзаконных актов, противоречивших друг другу. Это приводило к высокой налоговой нагрузке и вело к затруднению расчетов налоговых сумм, которые уплачивали налогоплательщики в бюджет².

В это время существовало четыре вида специфических налогов для компаний, ведущих добычу нефти и газа – акцизы, отчисления на воспроизводство

¹ Анищенко В.А. Трансформация российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья. Вестник Университета. 2014. №12. С. 91.

² Алабердеев Р.Р. Налоговая преступность в нефтегазовом комплексе России. Journal of economic regulation (Вопросы регулирования экономики). 2011. № 1. Т. 2. С. 30.

минерально-сырьевой базы, сбор за участие в конкурсе (аукционе), сбор за выдачу лицензии¹.

Принятие Налогового кодекса РФ (ФЗ от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой НК РФ», ФЗ от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй НК РФ») и частичное внесение изменений в законодательные акты РФ о налогах привело к совершенствованию налогового законодательства².

С 1 января 2002 г. вместо четырех видов специфических налогов для нефтегазодобывающих компаний в НК РФ был введен особый вид обязательных платежей — налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) на нефть и газовый конденсат, а с 1 января 2004 г. — на природный газ³.

Концепция НДПИ состояла в введении единой недифференцированной повышенной ставки для каждого типа полезного ископаемого для формирования налоговых поступлений в бюджет на уровне общей суммы ранее уплаченных налоговых платежей. В основе ставки НДПИ на нефть и природный газ лежит базовая ставка, умноженная на коэффициенты-дефляторы. Введение НДПИ в НК РФ привело к росту бюджетной эффективности налоговой системы, выраженной в увеличении доходов бюджета. Однако эти изменения налоговой системы не устранили такие недостатки и противоречия, как: нестабильность и неурегулированность законодательства в сфере налогового администрирования, наличие правовых коллизий в судебной практике и законодательстве. Это связано с тем, что система НДПИ не имеет четкой и понятной структуры, которая может применяться ко всем месторождениям нефти и природного газа с учетом конкретных параметров. Это затрудняет определение налоговой базы и суммы налогов для нефтегазовых компаний и может привести к многочисленным судебным спорам, налоговым правонарушениям и преступлениям со стороны последних.

¹ Анищенко В.А. Указ. соч. С. 93.

² Алабердеев Р.Р. Указ. соч. С. 31.

³ Там же.

Элементы налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

Налогоплательщики НДПИ – организации и индивидуальные предприниматели (ст. 334 НК РФ).

Постановка на учет в качестве налогоплательщика НДПИ – по месту нахождения участка недр, предоставленных налогоплательщику (п. 1 ст. 335 НК РФ). Если налогоплательщик осуществляет добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ либо за пределами территории РФ, то постановка на учет – по месту нахождения организации либо месту жительства физического лица – индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 335 НК РФ).

Объект налогообложения НДПИ – полезные ископаемые, добытые из недр; а также извлеченные из отходов добывающего производства (п. 1 ст. 336 НК РФ). Объектом налогообложения не признаются общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, добытые ИП для личного потребления; добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы; полезные ископаемые, добытые из недр на особо охраняемых геологических объектах; дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе; метан угольных пластов (п. 2 ст. 336 НК РФ).

Полезное ископаемое (в целях налогообложения) – это продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащая в фактически добытом из недр минеральном сырье и соответствующая стандарту качества (п. 1 ст. 337 НК РФ). Видами добытого полезного ископаемого, облагаемого НДПИ, являются:

- топливно-энергетические полезные ископаемые (нефть, газовый конденсат, природный газ, уголь);
- сырье и руды металлов (черных, цветных, редких, драгоценных, радиоактивных);
- неметаллическое сырье (горно-химическое, горнорудное, строительное; драгоценные камни (включая алмазы));
- воды (подземные, содержащие полезные ископаемые; минеральные, термальные) (п. 2 ст. 337 НК РФ).

Налоговая база по НДС (углеводородное сырье)

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (п. 1 ст. 338 НК РФ).

По общему правилу налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении (пп. 3 п. 2 ст. 338 НК РФ). Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 339 НК РФ. При добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на территориях, указанных в п. 6 ст. 338 НК РФ, налоговая база определяется как стоимость добытого полезного ископаемого, рассчитанная в соответствии со ст. 340 и ст. 340.1 НК РФ.

Согласно ст. 339 НК РФ, количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто как количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей.

Количество добытого полезного ископаемого 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 (п. 2 ст. 339 НК РФ).

Фактические потери полезного ископаемого (при прямом методе определения количества) – это 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 (п. 3 ст. 339 НК РФ).

Согласно п. 7 ст. 339 НК РФ, по общему правилу, при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь).

При реализации или использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде определяется как количество добытого полезного ископаемого (п. 8 ст. 339 НК РФ).

Определение количества добытой нефти и фактических потерь при ее добыче определяются также в соответствии с п. 9 и п. 10 ст. 339 НК РФ.

Налоговый период по НДС, независимо от вида полезного ископаемого, признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Одной из важных проблем в исчислении НДС является несогласованность (коллизия) двух законов – Закона «О недрах» и Налогового кодекса РФ (гл. 26 НК РФ) в механизме определения объема добытых полезных ископаемых. Например, согласно ст. 40 Закона «О недрах», разовые платежи за пользование недрами – не менее 5% (по нефти) и 10% (по природному газу) величины НДС в расчёте на среднегодовую мощность добывающей организации. Согласно пп. 3 п. 2 ст. 338 НК РФ, п. 1 ст. 339 НК РФ налоговая база – это количество добытого углеводородного сырья, которое определяется в единицах массы или объема. Однако согласно пп. 2. п. 2 ст. 338 НК РФ, при добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении налоговая база – это стоимость добытых полезных ископаемых, рассчитанная в соответствии со статьями 340 и 340.1 НК РФ, исходя из:

- рыночной стоимости добытых полезных ископаемых;
- рыночной стоимости добытых полезных ископаемых, не учитывая разницу между оптовой и расчетной стоимостью, которая возмещается бюджетными субсидиями;
- расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, если они не были реализованы на рынке в данном налоговом периоде.

Вторая проблема – необходимость внесения изменений в НДС по добыче нефти аналогично, как это было сделано по добыче природного газа, с учётом особенностей каждого месторождения.

Существуют проблемы исчисления и уплаты НДС по добыче нефти и природного газа в связи с несовершенством налогового законодательства, которые можно сгруппировать в четыре основных направления:

- определение плательщика НДС;
- различная трактовка налогооблагаемой базы по НДС в решениях ВС РФ и КС РФ;
- совершенствование ставок по НДС, учитывая рентную природу данного налога;
- формирование единой информационной системы по каждой скважине всех месторождений в виде «облачных технологий», а также обеспечение информационной безопасности¹.

В соответствии с установленной практикой расчета НДС, можно сделать вывод, что два законодательных акта одной юридической силы (гл. 26 НК РФ и ФЗ «О недрах»), а также нормативный документ (ГОСТ Р 8.615-2005) содержат: а) взаимные противоречия; б) смутные формулировки; в) в некоторых случаях не имеют терминов и определений для полного раскрытия смысла элементов НДС. Это усложняет действия как нефте- и газодобывающих компаний для правильного расчета сумм НДС, так и налоговых органов в администрировании.

Налоговые ставки по НДС (углеводородное сырьё):

- 1) по общему правилу – специфические ставки (в рублях за тонну) (налоговая база – количество добытого полезного ископаемого (пп. 9 – 11 п. 2 ст. 342 НК РФ);
- 2) адвалорные ставки (в процентах) (налоговая база – стоимость добытого полезного ископаемого (п. 2.1 ст. 342 НК РФ));
- 3) льготные ставки – 0 руб. за т (0%) (налоговая база, определяемая по пп. 1, 2, 13, 18 – 21 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Специфические ставки НДС на углеводородное сырьё

766 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2015 года включительно), 857 рублей (на период с 1 января по 31 декабря 2016 года включительно), 919 рублей (на

¹ Привалов Н.Г. Проблемы исчисления налога на добычу полезных ископаемых в нефтегазовом комплексе. Записки Горного института. 2017. Т. 224. С. 257.

период с 1 января 2017 года по 31 декабря 2018 года) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$). Полученное произведение уменьшается на величину показателя D_m , характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя D_m определяется в порядке, установленном ст. 342.5 НК РФ (пп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ).

42 рубля за 1 тонну добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья и 35 рублей за 1 000 кубических метров газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. При этом указанная налоговая ставка умножается на базовое значение единицы условного топлива ($E_{ут}$), на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья (K_c), и на корректирующий коэффициент $K_{км}$, определяемые в соответствии со ст. 342.4 НК РФ. При определении налоговой ставки по природному газу полученное произведение суммируется со значением показателя, характеризующего расходы на транспортировку газа горючего природного (T_r), определяемым в соответствии со статьей 342.4 НК РФ. Если полученная сумма оказалась меньше 0, значение налоговой ставки принимается равным 0 (пп. 9, пп. 10 п. 2 ст. 342 НК РФ). Полученная налоговая ставка по пп. 9 и пп. 10 НК РФ округляется до полного рубля.

Адвалорные налоговые ставки

Применяются по отношению к углеводородному сырью, добытому на месторождениях, указанных в пп. 1 – 4 п. 6 ст. 338 НК РФ.

Налоговые ставки по нефти и газовому конденсату: 30%; 15%; 10%; 5% (пп. 1 – 4 п. 2.1 ст. 342 НК РФ); по газу природному горючему: 30%; 15%; 1,3%; 1% (пп. 1, 2, 5, 6 п. 2.1 ст. 342 НК РФ).

Нефтегазовая отрасль играет важнейшую роль в экономике России, что требует наличия взвешенных и эффективных мер государственного регулирования данной отрасли. Ведущие нефтегазодобывающие организации входят в число

крупнейших российских корпораций по объему выручки, как следствие, они являются также и крупнейшими работодателями и налогоплательщиками в стране. Правовое регулирование нефтегазовых корпораций можно разделить на три группы: законодательные акты, регулирующие деятельность всех или большинства юридических лиц; регулирующие деятельность группы юридических лиц, сформированных по различным признакам; регулирующие только добычу, переработку и транспортировку углеводородов. В гражданском и трудовом законодательстве практически отсутствуют нормы, регулирующие деятельность нефтегазовых корпораций, однако для последних характерно ведение значительной части своей деятельности в районе Крайнего Севера, а также активное сотрудничество с различными подрядными организациями, поэтому к ним применимы многие соответствующие нормы Гражданского и Трудового кодексов РФ. Помимо этого, деятельность нефтегазовых компаний регулируют многочисленные законы и подзаконные акты, которые содержат в себе нормы, прямо не регулирующие нефтегазовую отрасль, однако ввиду своего особого положения на рынке нормы таких законодательных актов особенно актуальны для такого рода корпораций (ФЗ «О защите конкуренции», «О естественных монополиях», соответствующие подзаконные акты) – как правило, эти нормы относятся к подотраслям гражданского права. Земельное право (Закон РФ «О недрах») регулирует в том числе и нефтегазодобывающую отрасль, например, условия предоставления и платежи по предоставляемым в использование нефтегазовым организациям участков недр. По данному вопросу характерна сильная связь между земельным и налоговым правом.

Налоговое право наиболее полно регулирует деятельность нефтегазодобывающей отрасли. В Налоговом кодексе РФ существует обязательный налог, который уплачивают только организации, занимающиеся добычей полезных ископаемых – налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Однако нефтегазовые организации обязаны уплачивать все обязательные для организации любого вида деятельности налоги, кроме тех, где прямо предусмотрены в качестве

налогоплательщиков организации, которые занимаются иными видами деятельности, прямо прописанных в законе. К таким обязательным налогам, помимо НДС, относятся: НДС, акцизы (по предусмотренным НК РФ видам деятельности) НДФЛ, налог на прибыль организаций, водный налог, государственная пошлина, налог на имущество организаций, транспортный и земельный налог; а также страховые взносы и таможенные пошлины.

Налог на добычу полезных ископаемых – это специфический налог для организаций, которые занимаются добычей полезных ископаемых. Объект налогообложения данным налогом – полезные ископаемые, добытые из участков недр, расположенных на территории РФ, а также на акватории морских вод, принадлежащих РФ. Виды таких полезных ископаемых указаны в п. 2 ст. 337 НК РФ; их можно разделить на несколько групп: топливно-энергетические полезные ископаемые; металлические руды; неметаллическое сырье; воды. Ведущую роль играет НДС на топливно-энергетические ископаемые, особенно углеводородное сырье: нефть, природный газ (включая попутный), газовый конденсат, метан угольных пластов. Налоговая база по НДС (углеводородное сырье) определяется налогоплательщиком самостоятельно; она рассчитывается по общему правилу как количество добытого полезного ископаемого, по сырью, добытом на новых морских месторождениях – как стоимость добытых полезных ископаемых. Налоговые ставки – в рублях за тонну (m^3): 919 руб./т. по нефти; 35 руб./ m^3 по природному газу; 42 руб./ m^3 – по газовому конденсату (за 2018 г.). Полученное значение (по нефти) умножается на коэффициент, характеризующий уровень мировых цен на нефть и уменьшается на величину, характеризующих степень сложности добычи нефти из участков недр. Окончательную сумму налога формируют многочисленные льготные коэффициенты по нефти и газу. Также в случаях, предусмотренных НК РФ, применяются процентные налоговые ставки.

Введение НДС в юридическую силу с 2002 г. положительно повлияло на налоговое регулирование нефтегазовой отрасли, так как данный специфический для этой отрасли налог пришел соответственно на смену четырем налогам, что привело

к росту бюджетной эффективности налоговой системы, выраженной в увеличении доходов бюджета. Однако эти изменения налоговой системы не устранили такие недостатки и противоречия, как: нестабильность и неурегулированность законодательства в сфере налогового администрирования, наличие правовых коллизий в судебной практике и законодательстве. Это связано с тем, что система НДС не имеет четкой и понятной структуры, которая может применяться ко всем месторождениям нефти и природного газа с учетом конкретных параметров. Это затрудняет определение налоговой базы и суммы налогов для нефтегазовых компаний и может привести к многочисленным судебным спорам, налоговым правонарушениям и преступлениям со стороны последних.

ГЛАВА 2. ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА ПО ВОПРОСАМ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ НА УГЛЕВОДОРОДНОЕ СЫРЬЕ

2.1. Судебная практика по определению элементов налога на добычу полезных ископаемых

2.1.1. Правовые коллизии, возникающие в процессе сбора НДС, связаны с трудностью регулирования такого вида платежей. Сотрудники налоговых органов и судьи должны обладать общими знаниями налогового права РФ, владеть языком отраслевых терминов и понимать, в частности, технологический процесс добычи полезных ископаемых. Определенная сложность регулирования НДС обусловлена также трудностями формирования и развития этого платежа в налоговом законодательстве. Это ведет к многочисленным налоговым спорам между нефтегазовыми компаниями и налоговыми органами, разрешаемых в арбитражных судах. Верховный Суд (ранее – Высший Арбитражный Суд) осуществляет контроль за правильностью применения налоговых норм и за единообразием в их толковании арбитражными судами; Конституционный Суд проверяет норму закона на предмет ее конституционности¹.

ВАС РФ в Постановлении Пленума от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости»² и Постановлениях Президиума от 08 декабря 2009 г. № 11715/09 по делу № А40-60571/08-109-188³ и 08 ноября 2011 г. № 5292/11 по делу № А03-5096/2010⁴, а также КС РФ в Определениях от 01 октября 2009 г. № 1268-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного

¹ Байгозин К.И. О соотношении правовых позиций высших судов по отдельным вопросам уплаты налога на добычу полезных ископаемых. Вестник СПбГУ. 2014. Сер. 14. Вып. 3. С. 88; Зарипов В.М. Если КС РФ и ВАС РФ расходятся во мнениях. Налоговые споры. 2012. №5. С. 40.

² Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: сайт. URL: http://arbitr.ru/as/pract/post_plenum/18447.html

³ Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: сайт. URL: http://arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_dd784670-ff84-4b50-9d89-cfbd64d6f25a

⁴ Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: сайт. URL: http://arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_8958e7d1-3e54-4b8b-9156-8156e65bfb86

общества «Оренбургнефть» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации»¹ и от 01 декабря 2009 г. № 1484-О-ОЗ² обращались к вопросам уплаты НДС:

1. Следует ли включать сумму этого налога в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого? ВАС РФ ответил на этот вопрос отрицательно, а КС РФ – положительно. На практике НДС включен в расчетную стоимость полезного ископаемого, добытого в данный налоговый период.

2. Как рассчитывать НДС: отдельно по нефти и газовому конденсату либо только по нефти? По мнению ВАС РФ объект налогообложения – только нефть, по мнению КС РФ НДС рассчитывается согласно особенностям правового регулирования отношений, связанных с использованием добытых природных ресурсов; как правило, по нефти и газовому конденсату используются разные налоговые ставки по НДС.

Анализ судебной практики свидетельствует, что налоговые споры между организациями, осуществляющие облагаемую НДС добычу нефти и природного газа, и налоговыми органами, обычно касаются определения налоговой базы по НДС. Наибольшие споры возникают при следующих ситуациях: считать налогооблагаемой базой стоимость всего объема добытого полезного ископаемого либо только того объема, реализованного на рынке; а также применять налоговые ставки по НДС по нефти и газовому конденсату отдельно либо включать газовый конденсат в состав нефти в целях налогообложения.

2.1.2. Судебная практика по определению налоговой базы

Согласно материалам дела № А47-9946/2008 от 20 мая 2009 г. Общество с ограниченной ответственностью «Бугурусланнефть» (заявитель, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением (том № 1, листы дела № 12-12) к МИ ФНС № 1 по Оренбургской области (ответчик, инспекция, налоговый орган) о принятии недействительным решения № 10-38 / 7074

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение от 10 октября 2008 г.¹

Арбитражный суд Оренбургской области установил следующее.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Оренбургской области провела камеральную проверку налоговой декларации ООО «Бугурусланнефть» по налогу на добычу полезных ископаемых в июне 2008 года (т. 4, листы дела № 68 – 77).

По результатам проверки был оформлен Акт камеральной проверки № 1896 от 8 сентября 2008 года (том № 1, списки дел № 27-30), в котором выявлена неуплата налога из-за исключения из налоговой базы по НДС нефти, отгруженной на собственные производственные нужды. Принимая во внимание рассмотрение возражений инспекции, было принято Решение № 10-38 / 7074 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 10 октября 2008 г.

Налогоплательщик полностью оспаривает решение налогового органа. Основные аргументы ООО «Бугурусланнефть» заключаются в следующем. Заявитель считает, что Инспекция неправомерно применяла положения статей 336, 337, пункта 7 ст. 339 НК РФ.

Водонефтяная эмульсия (жидкость, поднятая на поверхность из скважины), помимо нефти включает в себя воду, механические примеси, соли, газ. Впоследствии, чтобы довести нефть до коммерческой формы, вода и нефть отделяются, этот процесс называется обезвоживанием, он проводится на установках для предварительного сброса воды (далее именуемый УПСВ); затем осуществляется процесс обессоливания, т. е. удаление механических примесей из жидкости, сепарации, т.е. удаление газа из состава нефтяной жидкости, которое происходит на дожимных насосных станциях (далее – ДНС), стабилизации (отстаивание, производимое на установках подготовки нефти (далее – УПН)).

¹ Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/dbc5378d-6adc-4443-be94-1e85e8375faa>

Заявитель считает включение в налоговую базу по НДС количества нефти, отпускаемой на собственные технологические нужды, при том, что она возвращается в систему сбора и промысловой подготовки, необоснованным.

Учетная политика общества утвердила прямой метод определения количества добытой нефти с учетом фактических убытков, но не выше стандартов, утвержденных Правительством Российской Федерации на основании Приказа по учетной политике Общества на 2008 год от 29 декабря 2007 года № 174/н (том № 4, листы дела № 78 – 118). Отпущенная нефть для собственных производственных и технологических нужд с узла налива нефти по завершении технологических операций возвращается в систему сбора и подготовки нефти («возвратная» нефть), за исключением потерь нефти («безвозвратные» потери, «невозвратная» нефть) при технологических процессах воздействия на призабойную зону пласта, описанных в руководящих документах по методу определения норм использования нефти согласно Приказу Минфина РФ от 1 февраля 2002 года № 26 «О введении в действие Сборника руководящих документов по методике определения норм использования нефти на собственные технологические нужды нефтедобывающих организаций».

На основании действующего законодательства и учетной политики компания отразила в налоговой декларации, представленной в налоговый орган в разделе 2 (нефть) по строке 060 (пп. 1 – 26) сумму добытой и облагаемой НДС нефти в размере 118040 тонн.

«Возвратная» нефть в размере 133412 тонн не облагалась налогом в июне 2008 года на основании положений НК РФ, учетной политики общества и особенностей технологии ремонтных работ на скважинах. Учетная политика налогоплательщика не предусматривает возможности налогообложения «возвратной» нефти, используемой для собственных производственных и технологических нужд, с тем чтобы исключить возможность ее многократного обложения налогом на добычу полезных ископаемых.

При «возвратном» использовании нефти она не теряется, а закачивается обратно в скважину и не может считаться «добытой» для целей исчисления НДС

согласно пп. 1 п. 1 ст. 336, п. 1 ст. 337 НК РФ. Впоследствии эта нефть откачивается из скважины в систему сбора и очистки нефти и учитывается при определении количества добытой нефти, тем самым соблюдая принцип однократного налогообложения одного и того же объекта (п. 3 ст. 3 НК РФ).

Налогоплательщик не согласен с мнением Инспекции, согласно которому нефть, отгруженная на собственные производственно-технологические нужды, соответствует ГОСТу Р 51858-2002 «Нефть. Общие технические условия» и подлежит налогообложению НДС.

Налоговый орган не согласен с заявлением налогоплательщика по следующим причинам. В нарушение п. 1 ст. 337, п. 7 ст. 339 НК РФ, налогоплательщик неоправданно занижил количество добытой нефти, затраченной на собственные производственно-технологические нужды.

По мнению инспекции, это нарушение подтверждается следующими документами: фактический баланс нефти за июнь 2008 года, сводный акт о расходе нефти на собственные технологические нужды, сведения об отпуске с нефтеналива Заглядинской УПН, накладные на отпуск нефти для производственно-технологических нужд, а также топливо с нефтеналива Заглядинской УПН.

В соответствии с п. 1 ст. 339 НК РФ налогоплательщиком самостоятельно определяется количество нефти, подлежащей обложению НДС. Общество использовало прямой метод определения количества добытой нефти для исчисления налога согласно его учетной политике (п. 2 ст. 339 НК РФ).

В соответствии с пунктом 6.3 учетной политики объем добытой нефти как объекта НДС включает нефть, поставляемую в систему Управления магистральными нефтепроводами, проданную сторонним организациям, используемую на топливо, «невозвратную» нефть (с целью производственно-технологических нужд), технологические потери в рамках утвержденных стандартов, разницу в остатках нефти в резервуарах, технологических аппаратах установок по очистке нефти и в трубопроводах и нефтесборных сетях на начало и конец отчетного периода.

В отчетном периоде общество фактически использовало 183631 т нефти для собственных нужд, а часть ее (50219 т) была безвозвратно потеряна во время проведения технологических операций.

«Возвратная» нефть (133631 т) была использована на проведение технологических операций с соблюдением положений Приказа Минэнерго России № 26 от 1 февраля 2002 года. Налогоплательщик не включил количество «возвратной» нефти (133,631 т) в качестве налоговой базы для исчисления НДС. Обезвоженная, обессоленная и стабилизированная нефть является видом полезного ископаемого (п. 2 ст. 337 НК РФ). Добытая обществом нефть, используемая им на производственно-технологические нужды, по своему качеству соответствуют ГОСТу и подлежит налогообложению по НДС (п. 1 ст. 337 и п. 7 ст. 339 НК РФ). Поэтому налоговый орган считает законным взимание с налогоплательщика НДС по данному количеству нефти (133631 т), а также пени и штрафа.

Арбитражный суд Оренбургской области в соответствии с приведенными сторонами спора доказательствами сделал следующие выводы.

В силу п. 1, п. 2 ст. 44 НК РФ обязательство по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается, если есть основания, установленные НК РФ или иным налоговым законодательством. Обязательство по уплате определенного налога или сбора налагается на налогоплательщика и плательщика налога с момента возникновения обстоятельств по уплате этого налога или сбора. Налогоплательщик самостоятельно рассчитывает сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ).

Налоговая база – это стоимость, физические или иные характеристики объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ). Налогоплательщики рассчитывают налоговую базу по результатам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основании других документированных данных об объектах (п. 1 ст. 54 НК РФ).

Общество со ссылкой на статью 5 ФЗ от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ, п. 1 ст. 336, п. 1 и пп. 3 п. 2 ст. 337, пункты 1, 2, 7 ст. 339 НК РФ указало, что налоговая база по НДС (количество обезвоженной, обессоленной, стабилизированной нефти) определяется только после завершения комплекса всех технологических операций по добыче нефти, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 336 НК РФ объект обложения НДС (кроме положений п. 2 ст. 336) – полезные ископаемые, добытые на территории РФ на участке недр, предоставленные налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. Они именуются добытыми полезными ископаемыми (п. 1 ст. 337 НК РФ); по своему качеству они должны соответствовать государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту; в случае отсутствия перечисленных стандартов – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия) (п. 1, п. 3 ст. 337 НК РФ).

К числу видов добытых полезных ископаемых относится «нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная» (пп. 3 п. 2 ст. 337 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, при этом к добытому полезному ископаемому должен быть проведен весь комплекс технологических операций по его добыче (извлечению).

При прямом методе определения количества добытой нефти с целью обложения НДС не учитываются фактические потери при ее добыче – разница в уменьшении количеств запасов нефти на месторождения и фактически добытой нефти. Согласно учетной политике общества, «возвратная» нефть, используемая на его производственно-технологические нужды, не теряется, а закачивается обратно в

скважину, поэтому она не облагается НДС, поскольку не является добытой (пп. 1 п. 1 ст. 336, п. 1 ст. 337 НК РФ).

Впоследствии эта нефть откачивается из скважины в систему сбора и очистки нефти и учитывается при определении количества добытой нефти, тем самым соблюдаются положения п. 3 ст. 3 НК РФ – принцип единовременного налогообложения одного и того же объекта.

Включение объемов «возвратной» нефти в налоговую базу по НДС инспекцией противоречит ст. 339 НК РФ, которая не предусматривает возможности изменения налоговыми органами метода определения объема добытой нефти, установленного в учетной политике и применяемого налогоплательщиком. Доводы инспекции об обязанности включить весь объем нефти, направляемой на собственные технологические нужды, на основе соответствия нефти ГОСТу, отклоняются судом как необоснованные и противоречащие документам, представленным заявителем в материалы дела.

Анализируя имеющиеся доказательства, доводы сторон и на основании ст. 137, 138, 336 – 339 НК РФ арбитражный суд решил: заявленные ООО «Бугурусланнефть» требования удовлетворить.

Решения суда было бы иным, если нефть, отпущенная на собственные производственно-технологические нужды ООО «Бугурусланнефть», соответствовала бы по качеству ГОСТу, а также являлась добытой, т.е. она не закачивалась обратно в скважину, то данная нефть признавалась бы объектом налогообложения по НДС в размере, соответствующем добыче (п. 1 ст. 337 и п. 7 ст. 339 НК РФ). В этом случае суд должен принять решение об отказе в удовлетворении требований ООО «Бугурусланнефть».

Пример судебной практики по разделению нефти и газового конденсата в качестве объекта налогообложения.

Согласно материалам дела №А40-36078/1220-171 от 01 июня 2012 г. ОАО «ТНК-Нижневартовск» подало в арбитражный суд заявление о признании недействительным, не соответствующим НК РФ, решения МИ ФНС по КН № 1 от

23 июня 2011 г. № 52-20-18/312р привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добычу полезных ископаемых¹.

Не соглашаясь с выводами налогового органа, Общество обратилась в ФНС России с апелляционной жалобой № 52-20-18/312р от 07 июля 2011 г. на решение инспекции.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России вынесло решение № СА-4-9/20268@ от 01 декабря 2011 г., в соответствии с которым решение инспекции было изменено путем отмены: начисление штрафа и пени по НДС (нефть) в части суммы штрафа, взимаемого без уплаты НДС (газовый конденсат) (пп. 3.2 и 3.3 решения ФНС). Остальная часть решения инспекции осталась без изменений, а жалоба Общества без удовлетворения. В то же время, руководствуясь ст. 101.2 НК РФ, ФНС России признал указанное решение вступившим в законную силу. Суд не может согласиться с той частью доводов Инспекции, которая послужила основанием для принятия оспариваемого решения, по следующим основаниям.

В соответствии с пп. 29 – 54 п. 2.1 решения инспекции, по мнению налогового органа, Обществом в нарушение п. 1, 2 ст. 337, п. 2 ст. 338 и п. 2 ст. 339 НК РФ в 2008 – 2009 гг. незаконно недооценен объем добытой нефти путем исключения газового конденсата, что привело к неуплате НДС. Результаты проверки основаны на том факте, что на 2008 – 2009 гг. У налогоплательщика нет утвержденных стандартов нормативных потерь для газового конденсата. Общество не согласно с доначислением на основании определения налоговой базы для газового конденсата.

В соответствии с пунктом 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате определенного налога или сбора налагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения обстоятельств, которые предусматривают уплату этого налога или пошлины. На основании положений ст. 334, пп. 1 ст. 336 НК РФ обязанность по уплате НДС связано с фактом добычи организацией, признанной

¹ Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/b82ed337-86cf-44a4-b1c4-ec91432dfc14>

пользователем недр в соответствии с законодательством РФ, полезного ископаемого на данном участке недр в РФ. Оно именуется добытым полезным ископаемым (п.1 ст. 337 НК РФ); по своему качеству оно должно соответствовать государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту; в случае отсутствия перечисленные стандартов – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия) (п. 1, п. 3 ст. 337 НК РФ).

Согласно пп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ, существуют следующие виды углеводородного сырья как добытых полезных ископаемых: обезвоженная, обессоленная и стабилизированная нефть; газовый конденсат, который прошел технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до отправки его на переработку для получения стабильного конденсата (разделение гелия, серы, других компонентов и примесей).

Нефть и газовый конденсат отделяются для целей исчисления и обложения НДС (разные виды углеводородов), для которых установлены различные процедуры определения налоговой базы и разные ставки налога: для нефти – 419 руб. за 1 т (умноженная на коэффициент изменения мировых цен на нефть), а для газового конденсата – 17,5% от его стоимости (размеры ставок – на момент наличия налоговых правоотношений по данному делу). В соответствии с положениями пункта 3 абз. 2 ст. 338 НК РФ налоговая база для нефти – ее количество в натуральном выражении (ст. 339 НК РФ), для газового конденсата согласно стоимости определенной по ст. 340 НК РФ.

В то же время, для целей налогообложения, полезные ископаемые должны содержаться только в минеральном сырье, независимо от того, извлекает ли их недропользователь из данного сырья. Объект налогообложения НДС – в момент извлечения полезных ископаемых из недр, а не во время его продажи. Налоговое законодательство не предусматривает права налоговых органов переклассифицировать газовый конденсат в другой вид полезных ископаемых в зависимости от того, продается ли он самостоятельно или смешивается с нефтью. Однако, в Акте инспекции нет доказательств того, что объем газового конденсата,

добытого Обществом, переквалифицированный налоговым органом, является нефтью, соответствующей требованиям ГОСТа 51858-2002 «Нефть. Общие технические условия», тем самым нарушив положения ст. 92, 95, 96 п. 1 ст. 337 НК РФ. Объект обложения НДС – нестабильный газовый конденсат, из которого не проводились операции по отделению легких углеводородов (С3, С4) (пп. 1 п.1 ст. 336, п. 1 и пп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ, п. 1.2. ОСТ 51.58-79 «Конденсаты газовые. Техническая классификация»).

31 декабря 1999 года ОАО «ТНК-Нижневартовск» была выдана лицензия КМН № 01190 НЭ на добычу нефти, газа и конденсата в Самотлорском (северная часть) лицензионном участке со сроком действия до 29 декабря 2013 года. Согласно данной Лицензии, нефть, газовый конденсат и природный газ – отдельные виды полезных ископаемых. По мнению налогового органа, Общество не добывает природный газ ввиду отсутствия его запасов, а газовый конденсат не соответствует представленным документам, т.е. является нефтью.

В возражение Общество предоставило следующий документ: форма государственной статистической отчетности ОАО «ТНК-Нижневартовск» № 6-гр «Сведения о состоянии изменения запасов нефти, газа, конденсата, этана, пропана, бутанов, серы, гелия, азота, углекислого газа» за 2008 – 2009 гг. Общество в 2008 г. произвело добычу нефти на сумму 8275 тыс. т., в т.ч. конденсат – 10 тыс. т.; в 2009 г.: нефть – 6698 тыс. т., конденсат 11 тыс. т. Использование данной формы отчетности обществом правомерно и не противоречит действовавшему законодательству.

Таким образом, заявитель указал, что ОАО «ТНК-Нижневартовск» подтвердило добычу спорных объемов газового конденсата в 2008 – 2009 гг., по которым в Решении налогового органа производится доначисление НДС как на нефть объемом 9 866 т. (2008 г.) и 10548 т. (2009 г.).

Инспекция полагает, что акты на списание запасов полезных ископаемых некорректны, т.к. Общество списывает запасы полезных ископаемых без проведения государственной экспертизы. Это ведет к отсутствию контроля фактического

объема извлеченных полезных ископаемых со стороны уполномоченного государственного органа. По мнению заявителя, этот вывод не соответствует нормам законодательства в сфере недропользования. Так в соответствии с п. 13 Постановления Госгортехнадзора РФ от 17 сентября 1997 г. № 28 «Об утверждении Инструкции о порядке списания запасов полезных ископаемых с учета предприятий по добыче полезных ископаемых», данные предприятия согласовывают фактические объемы добычи и потерь полезных ископаемых (перед составлением статистических отчетов) в органах Госгортехнадзора России.

Государственный геологический контроль осуществляет Федеральная служба по надзору в сфере природопользования согласно п. 4 Постановления Правительства РФ от 12 мая 2005 г. № 293 «Об утверждении Положения о государственном контроле за геологическим исследованием, рациональным использованием и охраной недр». Статистическая отчетность в сфере недропользования не может быть оспорена налоговыми органами (письмо ФНС России от 17 ноября 2005 г. № ГВ-6-21/958@).

Общество осуществляло добычу углеводородного сырья, отраженного в налоговых декларациях по НДС как «нефть» и не производило добычу газового конденсата как отдельного от нефти полезного ископаемого. Согласно лицензии на право пользования недрами Общество осуществляло добычу углеводородного сырья (нефти, газового конденсата и природного газа) на Вишневском, Заикинском, Зоринском и Пролетарском нефтегазоконденсатных месторождениях. Однако вся добываемые полезные ископаемые отражались как «нефть» согласно требованиям технических проектных документов в качестве товарной продукции (ГОСТ Р 51858-2002 «Нефть. Общие технические условия»).

После оценки доказательств, представленных в материалах дела, суды установили, что виды упомянутого выше углеводородного сырья были смешаны в межпромысловой трубопроводной системе и прошли совместную подготовку и переработку на установках по очистке нефти и газа и стабилизации нефти.

Технологический процесс промышленной подготовки газового конденсата, комплекс технологических операций по доведению добытого газового конденсата в качестве товарного продукта до надлежащего стандарта качества не отражен в проектах. Исходя из этого, можно сделать вывод, что данные технологические операции не проводились Обществом, т.е. общество добывало только один вид полезного ископаемого, соответствующего стандарту ГОСТ Р 51858-2002, в качестве объекта налогообложения по НДС – нефть. Поскольку выводы ответчика – налогового органа – по этому вопросу аналогичны, суд принял данные выводы в качестве доказательства и решил: отказать в удовлетворении заявленных требований ОАО «ТНК-Нижневартовск».

Для законодательства в сфере налогообложения по НДС характерны такие недостатки, как неурегулированность и нестабильность критериев предоставления налоговых льгот, наличие правовых коллизий в законодательных актах равной юридической силы и судебных решениях Конституционного и Верховного судов РФ. Объект налогообложения, согласно НК РФ – фактически добытый объем каждого вида полезного ископаемого за налоговый период (месяц), согласно Закону РФ «О недрах» – среднегодовая мощность организации по добыче конкретного вида углеводородного сырья. Согласно Постановлениям Верховного суда (ранее – Высшего арбитражного суда) – объекты налогообложения «нефть» и «газовый конденсат» неразделимы для данной цели, являясь нефтью; согласно Определениям Конституционного суда – как правило, по данным объектам применяются разные налоговые ставки. НДС не входит, согласно Постановлениям ВАС РФ, в состав расчетной стоимости полезного ископаемого, добытого в данный налоговый период; согласно Определениям КС РФ сумма данного налога входит в расчетную стоимость. На практике при спорных случаях, как правило, применяются Определения КС РФ. В судебной практике решались вопросы насчет того, включать ли добытое организацией углеводородное сырье, которое она использовала для собственных технологических нужд и закачивала обратно в скважину без потерь данного сырья, в налоговую базу по НДС. Согласно Решению Арбитражного суда

Оренбургской области от 20 мая 2009 г. по делу № А47-9946/2008, такое сырье не облагается НДС во избежание двойного налогообложения одного и того же объекта. Также, несмотря на то, что нефть и газовый конденсат, как правило, разделены в целях налогообложения, на практике нефть и газовый конденсат может являться одним видом полезного ископаемого, если налогоплательщик технологически не разделял их, что подтверждается Решением Арбитражного суда г. Москвы от 01 июня 2012 г. по делу № А40-36078/1220-171.

2.2. Льготное налогообложение по налогу на добычу полезных ископаемых (углеводородное сырье)

2.2.1. Правовое регулирование льготного налогообложения по НДС

Согласно НК РФ, налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов (0 рублей) при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых (пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- попутного газа (пп. 2 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- полезных ископаемых при разработке некондиционных запасов полезных ископаемых (пп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств (пп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- сверхвязкой нефти (пп. 9 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- газа горючего природного (за исключением попутного газа), закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче газового конденсата в пределах одного или нескольких участков недр (пп. 13 п. 1 ст. 342 НК РФ);
- газа горючего природного и газового конденсата на участках недр, расположенных на полуостровах Ямал и (или) Гыданский (ЯНАО) исключительно для производства сжиженного природного газа (пп. 18, пп. 19 п. 1 ст. 342 НК РФ);

- углеводородного сырья, добытого из участка недр, расположенных в границах морских вод при соблюдении условий согласно пп. 20 п. 1 ст. 342 НК РФ;
- нефти из конкретной залежи углеводородного сырья согласно пп. 21 п. 1 ст. 342 НК РФ.

Среди юристов не существует единого мнения по тому, признавать ли нулевую ставку НДС налогово́й льготой.

Согласно п. 1. ст. 56 НК РФ, льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Льготы по федеральным налогам, включая НДС, могут устанавливаться и отменяться только Налоговым кодексом РФ (п. 3 ст. 56 НК РФ).

Некоторые юристы (Голованов Г.Р. и др.) не признают нулевую ставку НДС налогово́й льготой, исходя из определения налоговой льготы согласно НК РФ. По их мнению, нулевая ставка НДС (п. 1 ст. 342 НК РФ) не может быть признана налогово́й льготой, так как не поименована в НК РФ в качестве налоговой льготы и установлена для налогообложения отдельных видов добычи полезных ископаемых, а не для отдельных категорий налогоплательщиков¹. Другие юристы (Дуюнов А.Г. и др.), напротив, считают, что ставка 0% по НДС – это налоговая льгота, исходя из определения, данного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 июля 2005 г. № 3788/05 по делу № А60-30579/02-С5². По нашему мнению, нулевую ставку НДС следует признать налогово́й льготой, поскольку категории налогоплательщиков по

¹ Голованов Г.Р. Правовая природа нулевой ставки налога на добычу полезных ископаемых. Налоговый вестник. 2008. №9. С. 3–8.; Он же: правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009. С. 3–27.

² Дуюнов А.Г. НДС: нововведения при нефтедобыче. Налоговед. 2006. № 12. С. 10; Вестник ВАС. 2005. № 12.

НДПИ трудно дифференцируются, за исключением вида полезных ископаемых (нефть, природный газ, уголь, металлы и др.), по которым применяются совершенно разные системы налогообложения по НДПИ. Главное в дифференциации в применении нулевой ставки НДПИ на нефть и газ – расположение месторождения и характеристики сложности извлечения полезного ископаемого, а также цели его использования (п. 1 ст. 342 НК РФ). Кроме того, признаки дифференциации согласно п. 1 ст. 342 и ст. 343.2 – ст. 343.4 НК РФ не отличаются, а особенности налогообложения, регулируемые ст. 343.2 – ст. 343.4 НК РФ, всеми юристами признаются налоговыми льготами.

Федеральным законом от 07 июля 2003 г. № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации...» принята редакция п. 1 ст. 342 НК РФ, касающаяся применения ставки 0% по НДПИ¹. Данная редакция вступила в силу с 1 января 2004 г. Для нефти и газа эта ставка применялась для ископаемых в части нормативных потерь; нефти и газа, добытых на месторождениях с некондиционными запасами; а также для попутного газа. Эти категории полезных ископаемых облагаются по ставке 0% и в настоящее время (пп. 1, 2, 4, 5 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации...» внесены изменения в главу 26 НК РФ, регулиующую обложение нефтедобычи налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ)². Изменения вступили в силу с 1 января 2007 года. Они распространяются на некоторые категории нефти и ряд месторождений. Расширен перечень полезных ископаемых, облагаемых по нулевой ставке. В него включена нефть, добытая на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края (пп. 8 п. 1 ст. 342 НК РФ). Однако согласно ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации

¹ Российская газета. 2003. № 132.

² Российская газета. 2006. № 165.

и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹, данный подпункт утратил силу. По нулевой ставке НДС с этого времени облагается также сверхвязкая нефть (пп. 9 п. 1. ст. 342 НК РФ – действует и в настоящее время с изменениями согласно ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ).

Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации...» введены пп. 10 – 12 п. 1 НК РФ, согласно которым право на применении нулевой ставки по НДС на нефть приобрели налогоплательщики, осуществляющие добычу сырья на участках недр, расположенных к северу от Полярного круга в границах внутренних морских вод и на континентальном шельфе РФ; в Азовском и Каспийском морях; в Ненецком АО и ЯНАО (полуостров Ямал) с соблюдением условий, определённых данными подпунктами². Данные подпункты вступили в силу с 1 января 2009 г. и утратили силу с 1 января 2015 г. согласно ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ.

Федеральным законом от 21 июля 2011 г. № 258-ФЗ «О внесении изменений в статью 342 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» в п. 1 ст. 342 НК РФ введены пп. 18 и 19, действующие и в настоящее время, согласно которым введена нулевая ставка НДС по ряду газовых месторождений – природного газа и газового конденсата, используемого исключительно для производства сжиженного природного газа на участках недр, расположенных на полуостровах Ямал и Гыданском в ЯНАО³. Также данным законом введены пп. 14, 15 и 16 п. 1 ст. 342 НК РФ, согласно которым устанавливалась ставка по НДС 0% для ряда нефтяных месторождений в Чёрном и Охотском морях, а также ЯНАО. Все подпункты вступили в силу 1 января 2012 г. Согласно ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ с 1 января 2015 г. пп. 14, 15, 16 п. 1 ст. 342 НК РФ утратили силу с 1 января 2015 г.

Федеральным законом от 30 сентября 2013 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и

¹ Российская газета. 2014. № 272.

² Российская газета. 2008. № 160.

³ Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4606.

отдельные законодательные акты Российской Федерации...» введён пп. 20 п. 1 ст. 342 НК РФ, согласно которому ставка 0% по НДС вводится для месторождений углеводородного сырья, расположенных на континентальном шельфе или в границах морских вод, а также части Каспийского моря, принадлежащих РФ при соблюдении условий согласно данному подпункту¹. Данные положения вступили в силу с 1 января 2014 г. В настоящее время действует редакция ФЗ от 05 мая 2016 г. № 102-ФЗ с изменёнными условиями.

Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ, помимо отмены пп. 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16 п. 1 ст. 342 НК РФ, введён пп. 21 п. 1 ст. 342 НК РФ (действует в настоящее время), согласно которому нулевая ставка по НДС вводится для нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к баженовским, абалакским, хадумским или доманиковым продуктивным отложениям, при одновременном соблюдении всех условий согласно данному подпункту. Данный подпункт вступил в силу 1 января 2015 г. Учитывая, что отменённые этим же ФЗ подпункты содержали льготы по месторождениям, расположенные на определённых территориях, следует сделать вывод, что с 2014 г. законодатель сместил приоритеты в установлении налоговых льгот с территориального расположения месторождений на степень извлекаемости полезного ископаемого с месторождения. То есть ранее в основу дифференциации налоговых льгот для месторождений углеводородного сырья лежал территориальный признак, сейчас – степень сложности извлечения полезного ископаемого.

Следующая разновидность льгот по НДС на добычу нефти и природного газа – налоговые вычеты (ст. 343.2 – 342.4 НК РФ).

Федеральным законом от 28 ноября 2011 г. № 338-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» введена ст. 343.2 НК РФ, согласно которой налогоплательщик, извлекающий нефть с месторождений, расположенных в республиках Татарстан и Башкортостан, имеет право уменьшить общую сумму

¹ Российская газета. 2013. № 223.

налога согласно порядку расчёта, изложенном в данной статье¹. Однако в силу ФЗ от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты» с 1 января 2018 г. налоговые вычеты по ст. 343.2 НК РФ применяются в Башкортостане и ХМАО, а в Республике Татарстан они отменены².

Федеральным законом от 30 сентября 2017 г. № 286-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты» введена ст. 343.3 НК РФ, в силу которой налогоплательщик с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2020 г. имеет право применять налоговые вычеты по НДС на добытый природный газ, извлечённый из месторождений, расположенных полностью или частично в Чёрном море³. Условия предоставления и порядок расчёта налоговых вычетов содержатся в данной статье.

Согласно ФЗ от 27 ноября 2017 г. № 335-ФЗ, с 1 января 2018 г. вводится ст. 343.4 НК РФ, в силу которой налогоплательщик имеет право применять налоговые вычеты, рассчитанные согласно данной статье, при добыче газового конденсата из всех месторождений для получения фракции лёгких углеводородов, при одновременном выполнении условий, определённых данной статьёй.

Таким образом, согласно налоговому законодательству организация, добывающая углеводородное сырьё, имеет право при определённых условиях применять два вида налоговых льгот по НДС: нулевую ставку налога либо налоговые вычеты. Условия и порядок предоставления налоговых льгот определяются п.1 ст. 342 НК РФ и ст. 343.2 – 343.4 НК РФ. В основу условий предоставления налоговых льгот положены такие признаки, как вид добываемого сырья; цели его использования; территориальное расположение месторождений, из которого извлекается данное сырьё; а также степень трудности его извлечения из недр.

¹ Парламентская газета. 2011. № 52–53.

² Российская газета. 2017. № 271.

³ Собрание законодательства РФ. 2017. № 40. Ст. 5753.

В настоящее время судебная практика по налоговым льготам сложилась преимущественно по вопросам применения п. 1 ст. 342 НК, касающегося применения налогоплательщиком нулевой ставки по НДС на добычу углеводородов, преимущественно нефти. Поскольку положения ст. 342.3 и 342.4 НК РФ, касающиеся применению налоговых льгот по некоторым месторождениям природного газа и газового конденсата, вступили в силу лишь с 1 января 2018 г., судебная практика по вопросам их применения в настоящее время практически не сложилась. Несмотря на существенное изменение законодателем условий предоставления налоговых льгот с 1 января 2015 г. и ранее, которое отразилось на отмене многих подпунктов п. 1 ст. 342, суды решают многочисленные споры по правоотношениям, возникшим до утраты юридической силы этих подпунктов спустя несколько месяцев и даже лет после их отмены. Примером может служить налоговые споры, приведённые ниже.

2.2.2. Судебная практика по вопросам применения льготных налоговых ставок

Согласно материалам дела № А40-67413/15 от 17 августа 2015 г. ООО «Компания Полярное Сияние» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительными и несоответствующими пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ, пункты 1 и 3 резолютивной части решений МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 11 сентября 2014 г. об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушениях¹.

Суд установил, что налоговый орган провел камеральную налоговую проверку налоговых деклараций по НДС, представленные налогоплательщиком 10 апреля 2014 г., за январь 2012 г. – декабрь 2013 г., в результате чего составлены акты камеральных налоговых проверок.

На основании результатов экспертизы материалов проверок и возражений, поданных заявителем на акты проверок, налоговый орган вынес оспариваемые

¹ Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/e3695d6c-6067-4f55-afab-c35e8d02d4bb>

решения от 11 сентября 2014 г. об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно данному решению, Общество должно уплатить сумму НДС в размере 660390576 руб. с внесением соответствующих исправлений в документы бухгалтерского учета. Заявитель подал апелляционную жалобу на данные решения в ФНС России, которая отклонила данную жалобу (Решение ФНС России от 30 декабря 2014 г. № СА-4-9/27206@).

По мнению инспекции, Общество неправомерно применило ставку 0 руб. (пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ) на добытые на Западно-Сихорейском и Центральнорейверском месторождениях объемы нефти, т.к. степень выработанности участков недр на данных месторождениях превышала 0,05. Инспекция полагает, что налогоплательщик применил неправомерный акт для определения данного коэффициента – по участку недр, указанному в лицензии на право пользования недрами (приложение №2) вместо участка недр согласно горноотводному акту. Кроме того, ставка 0 руб. не может применяться, если запасы участка недр, на котором добывалась данная нефть, не числились на государственном балансе на 1 января 2008 г.

Ставка 0 руб. по НДС (нефть) применяется, если нефть добывается на участках недр, расположенных в Ненецком АО, полуострове Ямал в ЯНАО (полностью или частично) по достижению накопленной добычи нефти в размере 15 млн. т. по конкретному участку недр в течение срока, не превышающим 7 лет для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых, и не превышающим 12 лет для лицензии на использование недр одновременно для геологоразведки и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами (пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Для участков недр с выданной до 1 января 2009 г. лицензии на право пользования недрами со степенью истощения запасов на них не более 0,05 (на 01 января 2009 г.) указанное в предыдущем абзаце правило применяется с отсчетом срока (7 лет), начиная с 1 января 2009 г.

Согласно материалам дела, заявитель имеет лицензию № НРМ 11062 НР на право пользования недрами, включая следующие виды работ: геологическое изучение недр, разведку и добычу нефти с месторождений, открываемых в пределах данного участка.

Участок недр расположен в Ненецком АО. Указанная лицензия выдана 20 декабря 2001 года (№ 1088/НРМ11062НР (т.4 л.д.127)). Накопленный объем добычи нефти составляет менее 15 миллионов тонн (т.4 л.д.94). Таким образом, применение Обществом ставки 0 руб./т. по НДС на объем добытой нефти правомерно и не противоречит положениям пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ.

Информация на бланке лицензии указывает «геологический отвод» в качестве статуса участка недр, предусмотренного для использования. Границы отвода не имеют ограничений по глубине (Приложение № 2 к лицензии). Согласно горноотводным актам лицензии определены границы горных отводов (участков недр) следующих месторождений: Ошкотынское (акт № 524 от 02 июня 2006 г.), Центральнохорейверское (акт № 742 от 25 ноября 2009 г.), Западно-Сихорейское (акт № 866 от 10 января 2013 г.). На определенных данными актами недрах Общество имело право осуществлять добычу нефти в 2013 г.

В отношении нефти, добываемой на Западно-Сихорейском и Центральнохорейверском месторождениях, Общество применяло ставку 0 руб. за налоговые периоды январь 2013 г. – декабрь 2013 г. (абз. 2 пп. 12 п. 1, п. 1.1 и п. 4 ст. 342 НК РФ). В то же время Заявитель исходил из того факта, что запасы этих участков недр не были разработаны до 2008 года, следовательно, степень выработанности запасов каждого из них по состоянию на 1 января 2008 года равнялась 0.

Геологический отвод, границы которого указаны в Приложении № 2 к лицензии НРМ 11062 НР, не может являться участком недр по НК РФ. Полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ, которые предоставлены налогоплательщику в пользование на законном основании, являются объектом налогообложения по НДС. (пп. 1 п. 1 ст. 336 НК РФ).

Горный отвод, границы которого оформлены горноотводным актом, признается участком недр с целью добычи полезных ископаемых. Для геологического изучения недр передается в пользование налогоплательщику геологический отвод (Закон «О недрах», Инструкция по оформлению горных отводов).

Инспекция, заключая, что Заявитель не имеет права применять ставку 0 руб. в отношении нефти, добываемой на конкретном участке недр в границах горного отвода (включая Западно-Сихорейское и Центральнорейверское месторождения), определила степень выработанности участка недр Ошкотынского месторождения. Однако закон не предусматривает определения степени выработанности одного участка за счет данных по этому показателю из другого участка недр.

Правомерность применения ставки 0 руб. налогоплательщиком для нефти, добытой из участков недр Западно-Сихорейского месторождения, было установлено решением Арбитражного суда г. Москвы от 17 ноября 2014 года по делу № А40-138266/2014, который вступил в силу. Запасы нефти данных участков включены в государственный баланс запасов полезных ископаемых в 2009 году, при этом по состоянию на 1 января 2009 года они не были разработаны, т.е. степень выработанности данного участка недр на эту дату была равна 0,00 (п. 4 ст. 342 НК РФ), следовательно, общество правомерно применило ставку 0 руб. в отношении нефти, добытой на данных участках (абз. 2 пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Заявитель правомерно налог в размере 0 руб. для 12 налоговых периодов (январь – декабрь 2013 гг.) при добыче нефти на участках недр, границы которых определены горноотводными актами № 866 (10 января 2013 г.) и №742 (25 ноября 2009 г.) из-за отсутствия подтверждающих доводы Инспекции документов.

Отсутствие в государственном балансе запасов полезных ископаемых на 1 января 2008 г. информации об исходных извлекаемых запасах и накопленном добыче из этих участков недр подтверждает нулевую степень их выработанности, что соответствует условию, установленному законом (менее 0,05) и не указывает на незаконность применения Обществом ставки в размере 0 руб. в отношении

количества нефти, добываемой на этих участках недр. Таким образом, у налогоплательщика есть основания для применения ставки НДС в размере 0 руб. для данных участков до 31 декабря 2015 года. Кроме того, заявитель имел право рассчитать этот налог в 2013 году по ставке 0 рублей, независимо от вида отвода, по которому определяются границы участка недр – горного или геологического.

Материалы дела также подтвердили, что предоставленный по лицензии НРМ 11062 для геологоразведки и добычи нефти с месторождений, обнаруженных в этом участке недр, расположен в Ненецком АО, накопленная добыча нефти составляет менее 15 млн. т, дата государственной регистрации лицензии – 20 декабря 2001 г., следовательно, 12-летний период для разработки запасов участка недр, рассчитанный с даты государственной регистрации лицензии, истекает в декабре 2013 г.

Таким образом, все условия применения Обществом ставки 0 руб. соблюдаются (абз. 1 пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ), и в любом случае налог в 2013 году был правильно рассчитан Заявителем.

Требования заявителя подлежат удовлетворению. Суд решил: признать недействительными решения МИ ФНС России № 1 от 11 сентября 2014 года об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные в отношении ООО «Компания Полярное Сияние». Решение Инспекции не соответствует нормам пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ, а Общество не должно уплачивать налог, рассчитанный Инспекцией.

При анализе данного дела следует иметь в виду, что нормы пп. 12 п. 1 ст. 342 НК РФ утратили силу Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ с 01 января 2015 г., т.е. они были действительными в 2013 – 2014 гг.

Пример судебной практики по вопросам льготного налогообложения на природный газ

Согласно материалам дела №А12-2669/2018 от 10 марта 2018 г. Общество с ограниченной ответственностью «ЗПГ Поле» (заявитель, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции ФНС по Центральному

округу Волгограда о признании недействительными решений инспекции от 09 октября 2017 г. № 951 и № 953, от 19 октября 2017 г. № 957 и № 958, от 23 октября 2017 г. № 960 и от 16 ноября 2017 г. № 968 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа, а также доначисленного НДС и пени¹. Основание данной санкции – незаконное применение Обществом пониженной ставки коэффициента в связи с принадлежности участка недр к региональной системе газоснабжения. Эти решения были обжалованы Обществом в вышестоящий налоговый орган; Общество получило отказ и обратилось в арбитражный суд с целью защиты своих прав.

Суд, оценив обстоятельства дела, сделал следующий вывод. ООО «ЗПГ Поле» – плательщик НДС (п. 1 ст. 334 НК РФ). Налоговый период – календарный месяц (ст. 341 НК РФ). 2 марта и 9 марта 2017 г. заявитель представил первичные декларации по НДС с расчетной суммой налога, подлежащей уплате в бюджет за декабрь 2016 – апрель 2017 гг. Общество осуществляет разведку и добычу газа на Ягодном месторождении на лицензионном участке недр Абрамовского месторождения Волгоградской области.

Ставка налога на природный газ в данные налоговые периоды составляет 35 руб./1000 м³. (пп. 11 п. 2 ст. 343 НК РФ). Эта сумма умножается на базовое значение единицы условного топлива и на коэффициент степени сложности добычи газа из залежи углеводородного сырья, затем суммируется с суммой расходов на транспортировку газа (расчет согласно ст. 342.4 НК РФ). Налогоплательщик самостоятельно рассчитывает сумму налога.

Показатель, характеризующий стоимость транспортировки природного газа, ежегодно определяется с 1 января 2015 года налогоплательщиком и действует в течение двенадцати налоговых периодов, начиная с 1 января соответствующего года. В данном случае он равен 0. Коэффициент, характеризующий степень

¹ Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). – URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/c515141d-44c4-49a3-9399-60195ad8c151>

сложности добычи газа из месторождений, принимается минимальным из коэффициентов согласно п. 7 ст. 342.4 НК РФ.

Инспекция полагает, что налогоплательщик неправомерно применил понижающий коэффициент (0,1), ошибочно считая, что месторождение принадлежит исключительно к региональной системе газоснабжения. Обществу, по мнению инспекции, нужно было применить коэффициент 1 (п. 11 ст. 342.4 НК РФ).

ООО «ЗПГ Поле» не имеет объектов для транспортировки, хранения и поставки газа, он транспортируется на основании договора на оказание услуг по газопроводу, принадлежащему АО «Ритек», и поступает в газопровод ЛОГ – Михайловка (собственность администрации г. Михайловка под доверительным управлением МУП «Михайловкажилпромгаз»). МУП поставляет данный объем газа исключительно потребителям города Михайловка. Как считает инспекция, Общество должно не только добывать газ, но и транспортировать, хранить и поставлять газ, что не входит в деятельность Общества. Тогда, по мнению инспекции, Общество может применять коэффициент 0,1.

Общество добывает природный газ и газовый конденсат с участков недр Абрамовского газового месторождения, что подтверждается уставом ООО «ЗПГ Поле» и действующей лицензией по добыче. Это месторождение – мелкое по запасам (инструкция по применению классификации запасов месторождений перспективных и прогнозных ресурсов нефти и горючих газов, 14 октября 1983 г.). При таком небольшом производстве весь добываемый газ поступает только потребителям Михайловского района Волгоградской области. Объемы добываемого газа дополнительно подтверждаются информацией по форме 6-ГР, предоставленной федеральному органу статистики.

В соответствии со ст. 7 ФЗ от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в РФ» региональная система газоснабжения представляет собой имущественный производственный комплекс, который состоит из технологически, организационно и экономически взаимосвязанных и централизованно управляемых производственных и иных объектов, предназначенных для добычи, транспортировки, хранения и

поставок газа, независим от Единой системы газоснабжения и находится в собственности организации, образованной в установленных гражданским законодательством организационно-правовой форме и порядке, получившей в процессе приватизации объекты указанного комплекса в собственность либо создавшей или приобретшей их на других предусмотренных законодательством РФ основаниях. Региональная система газоснабжения – основная для соответствующих субъектов РФ.

Из технологической схемы сбора, подготовки и транспортировки газа с Абрамовского месторождения, а также из плана разработки горных работ на 2016 год следует, что газ, добываемый на скважинах данного месторождения, транспортируется по участку трубопровода ООО «ЗПГ Поле» для его очистки, затем газ подают в трубопровод, принадлежащий ОАО «РИТЭК». Кроме того, на основании договора на оказание услуг по транспортировке газа с ООО «Ахтубаннефтегаз» от 16 декабря 2016 года № 01 газ транспортируется к привязке к газопроводу, принадлежащему хозяйствующей компании МУП «Михайловкажилпромгаз» – единственному покупателю газа ООО «ЗПГ Поле». Объем потребляемого МУП газа равен объему добываемого Обществом газа за вычетом технологических потерь. МУП снабжает газом население города и промышленные предприятия, включая крупнейшие – АО «Серебряковоцемент» и ОАО «Серебряковский элеватор».

Суд первой инстанции считает, что инспекция не опровергла доводы заявителя о применении коэффициента, характеризующего принадлежность участка недр к региональной системе газоснабжения, равную 0,1.

На основании лицензии на пользование недрами, полученной ООО «ЗПГ Поле» (серия ВЛГ номер 02176 вид НР от 25 декабря 2015 г.), налогоплательщику был предоставлен Абрамовский участок недр. Общество ссылается на отсутствие документов, подтверждающих добычу природного газа на Абрамовском месторождении. Оно провело пробную эксплуатацию поисковых скважин на Ягодном месторождении в Абрамовском лицензионном участке недр

Михайловского района Волгоградской области в спорный период, что подтверждается вышеприведенной лицензией. Выводы налогового органа строятся на базе другого объекта – Абрамовского месторождения. Оно ранее находилось на Абрамовском лицензионном участке. В спорный период оно не разрабатывалось обществом, поскольку оно истощилось и добывать газ на этом месторождении без финансового ущерба Обществу невозможно. Также Общество подтвердило наличие в собственности участка газопровода (3510 м) и заключенного с МУП «Михайловкажилпромгаз» договора подряда № 19-П/16 от 18 августа 2016 г. Эти факты опровергают мнение инспекции об отсутствии средств у Общества для транспортировки и поставки газа.

Изучив материалы дела, проанализировав доказательства, собранные в деле, и доводы сторон в совокупности, суд первой инстанции приходит к выводу, что в ходе проверок налоговый орган не собрал достаточно достоверных доказательств в поддержку своих доводов в спорных решениях. Напротив, Инспекция выдвинула противоречивые доказательства в поддержку своей позиции и сослалась на неполно исследованные обстоятельства. Неполнота проведенных камеральных налоговых проверок, выявленных судом, не может быть восполнена в рамках судебного разбирательства. Исходя из данных фактов, суд решил: удовлетворить заявление ООО «ЗПГ Поле».

Для НДС характерно активное использование налоговых льгот. Помимо применения льготных понижающих коэффициентов (ст. 342.2 – 342.5 НК РФ) существует право налогоплательщика применять полное (нулевая ставка НДС) или частичное (налоговые вычеты) освобождение объекта налогообложения от уплаты НДС, предусмотренного НК РФ. Согласно п. 1 ст. 342 НК РФ применение нулевой ставки НДС зависит от расположения участков недр и характеристик сложности извлечения полезного ископаемого, а также целей его использования. Налоговые вычеты (ст. 343.2 – 343.4 НК РФ) применяются на определенных территориях – Республике Башкортостан и ХМАО, акватории Черного моря, а также для газового конденсата при выполнении условий в соответствии с данными

статьями. Для законодательства характерны быстрые изменения по условиям предоставления налоговых льгот по НДС. До 2014 года главным критерием предоставления права применения нулевой ставки НДС по месторождениям углеводородного сырья был территориальный признак, с 2015 года – степень сложности извлечения полезного ископаемого (ФЗ от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ).

Для законодательства в сфере налогообложения по НДС характерны такие недостатки, как неурегулированность и нестабильность критериев предоставления налоговых льгот, наличие правовых коллизий в законодательных актах равной юридической силы и судебных решениях Конституционного и Верховного судов РФ. Система НДС не имеет четкой и понятной структуры, которая может применяться ко всем месторождениям нефти и природного газа с учетом конкретных параметров, что затрудняет определение налоговой базы и суммы налогов организацией – налогоплательщика и приводит к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами по соответствующим вопросам.

Объект налогообложения, согласно НК РФ – фактически добытый объем каждого вида полезного ископаемого за налоговый период (месяц), согласно Закону РФ «О недрах» – среднегодовая мощность организации по добыче конкретного вида углеводородного сырья. Согласно Постановлениям Верховного суда (ранее – Высшего арбитражного суда) – объекты налогообложения «нефть» и «газовый конденсат» неразделимы для данной цели, являясь нефтью; согласно Определениям Конституционного суда – как правило, по данным объектам применяются разные налоговые ставки. НДС не входит, согласно Постановлениям ВАС РФ, в состав расчетной стоимости полезного ископаемого, добытого в данный налоговый период; согласно Определениям КС РФ сумма данного налога входит в расчетную стоимость. На практике при спорных случаях, как правило, применяются Определения КС РФ. В судебной практике решались вопросы насчет того, включать ли добытое организацией углеводородное сырье, которое она использовала для собственных технологических нужд и закачивала обратно в скважину без потерь

данного сырья, в налоговую базу по НДС. Согласно Решению Арбитражного суда Оренбургской области от 20 мая 2009 г. по делу № А47-9946/2008, такое сырье не облагается НДС во избежание двойного налогообложения одного и того же объекта. Также, несмотря на то, что нефть и газовый конденсат, как правило, разделены в целях налогообложения, на практике нефть и газовый конденсат может являться одним видом полезного ископаемого, если налогоплательщик технологически не разделял их, что подтверждается Решением Арбитражного суда г. Москвы от 01 июня 2012 г. по делу № А40-36078/1220-171.

Наибольшие споры между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают по вопросам применения различных видов налоговых льгот по НДС. Судебная практика показывает, что налоговые органы часто требуют от налогоплательщиков наличия всех документов, подтверждающих право применять предусмотренный НК РФ вид налоговой льготы по каждому конкретному участку недр, на котором данная организация ведет добычу углеводородного сырья. Данные споры вызваны тем, что налогоплательщик обязан доказывать правомерность применения налоговой льготы путем предоставления полного пакета необходимых документов налоговому органу, а также сложностью критериев предоставления льгот согласно НК РФ. Часто льготы предоставляются не по всем участкам недр в пределах конкретного месторождения, а лишь по ограниченному числу участков – как правило, по степени их использования или начала их промышленной эксплуатации. В таких случаях налоговые органы часто принимают ошибочные решения, нарушая тем самым права налогоплательщиков. В таких случаях суд становится на сторону организаций-налогоплательщиков (Решения Арбитражного суда г. Москвы от 17 августа 2015 г. по делу №А40-67413/15, Арбитражного суда Волгоградской области от 10 апреля 2018 г. по делу №А12-2669/2018).

ГЛАВА 3. ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ В 2019 ГОДУ И ВНЕСЕНИЕ ПРЕДЛОЖЕНИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

3.1. Предстоящие изменения законодательства по налогообложению на углеводородное сырье в 2019 г.

В 2019 году предстоят существенные изменения в налогообложении добычи углеводородного сырья в Российской Федерации. 19 июля 2018 г. принят Федеральный закон № 199-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹. Данный закон в основном вносит изменения в НК РФ, связанные с налогообложением добычи углеводородного сырья. Эти изменения можно разделить на три группы:

- изменения и дополнения в статьях тех налогов, которые должны уплачивать все организации независимо от ее вида деятельности (кроме организаций, применяющих специальные налоговые режимы); они преимущественно связаны с определением доходов и расходов организаций от добычи углеводородного сырья с целью определения налоговой базы налога на прибыль организаций;
- изменения и дополнения в гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», связанные с налогообложением добычи углеводородного сырья;
- введение новой главы в НК РФ – гл. 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».

В главу 25 «Налог на прибыль организаций», согласно ФЗ №199-ФЗ, с 1 января 2019 г. будут внесены изменения, связанные с определением расходов на добычу углеводородного сырья: в ст. 261 НК РФ будет изменена редакция п. 8 и добавлены пункты 10 – 12. В пункте 10 ст. 261 НК РФ к расходам по освоению природных ресурсов отнесены расходы налогоплательщика, предоставившего заем на финансирование зарубежного геологоразведочного проекта по договору займа с соблюдением условий согласно п. 11 ст. 261 НК РФ. В п. 12 ст. 261 НК РФ –

¹ Российская газета. 2018. № 160.

порядок признания данных расходов налогоплательщика в составе прочих расходов. В ст. 271 – 272, 325 НК РФ будут добавлены изменения по определению доходов и расходов налогоплательщика с учетом положений пунктов 8, 10 – 12 ст. 261 НК РФ (абз. 1 п. 1, п. 6, п. 8 ст. 271 НК РФ; абз. 1 п. 1, п. 10 ст. 272 НК РФ; п. 7 ст. 325 НК РФ). Все вышеуказанные изменения вступают в силу с 1 января 2019 г.

Согласно ФЗ 199-ФЗ, вносится ряд изменений в гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» по отношению к добыче углеводородного сырья. Большинство данных изменений связаны с введением нового налога для нефтегазодобывающих организаций – налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. Этот налог будет уплачивать нефтегазодобывающие организации с ограниченного количества участков недр углеводородного сырья. Для таких участков недр будет существенно уменьшена налоговая нагрузка по НДС: вместо ставки 919 руб. за 1 т. нефти, умноженной на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть по общему правилу (пп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ) будет применяться ставка 1 руб. за 1 т. нефти, умноженный на коэффициент определенный согласно ст. 342.6 НК РФ. Данный коэффициент учитывает мировые цены на нефть, курс доллара к рублю, время разработки участка недр, с которого ведется добыча нефти, облагаемая новым видом налога. Все перечисленные изменения по гл. 26 НК РФ вступают в силу с 1 января 2019 г., когда вступит в силу и налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Главное, что устанавливает Федеральный закон от 19 июля 2018 г. № 199-ФЗ – введение нового налога в НК РФ с 1 января 2019 г. для нефтегазодобывающих компаний – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (одноименная глава 25.4 НК РФ). Объект налогообложения – углеводородное сырье (нефть, газовый конденсат, природный газ) (п. 2 ст. 333.43 НК РФ). В отличие от НДС, налогом на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее – НДС) облагается не добытое полезное ископаемое, а деятельность налогоплательщика согласно п. 3 ст. 333.43 НК РФ – деятельность по геологоразведке на участке недр; по транспортировке углеводородного сырья; по

его подготовке до товарного состояния; по хранению сырья; по созданию объектов утилизации попутного газа; а также деятельность по сдаче в аренду имущества лицу, оказывающему услуги по перечисленным в данном пункте ст. 333.43 НК РФ видам деятельности налогоплательщику. Понятия «добытое полезное ископаемое», «участок недр», а также количество добытого углеводородного сырья определяется аналогично соответствующим статьям гл. 26 НК РФ (п. 5 ст. 333.43 НК РФ).

В ст. 333.44 и пп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ указаны условия и порядок предоставления налоговых льгот по НДС в виде освобождения от обязанности налогоплательщика. Уведомление о таком освобождении обязана предоставить организация в налоговый орган с указанием участков недр, в отношении которых будет распространяться данная льгота. Эти участки должны располагаться на территории Красноярского края, Иркутской области, Республики Саха (Якутия), Ненецком АО, ЯНАО севернее 65 градуса северной широты, на дне Каспийского моря в пределах российского сектора; а также для участков недр с преимущественной долей извлекаемых запасов природного газа (более 50%) в общей сумме запасов углеводородного сырья согласно формуле, приведенной в пп. 2 п.1 ст. 333.44 НК РФ. При этом данная льгота будет предоставляться только по тем участкам недр, по которым запасы нефти поставлены на государственный баланс запасов до 1 января 2018 г. (если уведомление подано не позднее 31 марта 2019 г.); либо, если такая постановка на государственный баланс осуществилась позднее, то запасы нефти на данном участке недр должны отсутствовать в государственном балансе запасов на 1 января 2018 г..

Объект налогообложения по НДС – дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных:

– на территории Красноярского края, Иркутской области, Республики Саха (Якутия), Ненецком АО, ЯНАО севернее 65 градуса северной широты, на дне Каспийского моря в пределах российского сектора, по которым не предоставлено освобождение от налогообложения согласно ст. 333.44 НК РФ и степень

выработанности запасов нефти не превышает 0,05 на 1 января 2017 г. (пп. 1 п. 1 ст. 333.45 НК РФ);

– на территории Тюменской области, ХМАО, ЯНАО, Республики Коми в пределах географических координат, указанных в пп. 3 п. 1 ст. 333.45 НК РФ если степень выработанности запасов нефти на 1 января 2017 г. – не менее 0,2, если участок недр начал разрабатываться до 1 января 2011 г. – не менее 0,1, в обоих случаях степень выработанности не должна превышать 0,8; совокупный объем добычи нефти и газового конденсата по сумме участков недр по каждому из географических координат, указанных в данном подпункте, не должен превышать 15 млн. т.;

– на территории Тюменской области, ХМАО, ЯНАО, Республики Коми в пределах географических координат, указанных в пп. 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, если степень выработанности запасов нефти не превышает 0,05 и извлекаемые запасы нефти на участке недр – менее 10 млн. т.; совокупный объем начальных извлекаемых запасов нефти и газового конденсата по сумме участков недр по каждому из географических координат, указанных в данном подпункте, не должен превышать 51 млн. т. по состоянию на 1 января 2017 г.;

– на месторождении, указанном в примечании 8 к единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза по состоянию на 1 января 2018 года, при этом месторождение должно располагаться на территории РФ (пп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 333.45 НК РФ, дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр – это выручка от реализации данного сырья, уменьшенная на величину расходов на ее добычу. При этом доход от добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных на новом морском месторождении не признается объектом налогообложения (п. 3 ст. 333.45 НК РФ). Расчет выручки с целью налогообложения по НДС – согласно ст. 333.46 НК РФ. При этом расчет выручки от добычи нефти – на основе мировых цен на нефть, расчет выручки от природного газа – на основе цен на газ, установленных федеральным органом исполнительной власти либо по договору купли-продажи с

поставщиком газа. Фактические расходы по добыче углеводородного сырья определяются согласно ст. 333.47 НК РФ; в целом порядок определения расходов схож с определением расходов по налогу на прибыль. Расходы на услуги по транспортировке углеводородного сырья, сумма налога на прибыль организации, а также сумма самого налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД) не включаются в сумму расходов по НДД (п. 6 ст. 333.47 НК РФ). Расчетные расходы по добыче углеводородного сырья определяются согласно ст. 333.49 НК РФ. Они состоят из суммы расходов на транспортировку нефти и газового конденсата и вывозной таможенной пошлины на данные виды углеводородного сырья.

Денежное выражение дохода от добычи углеводородного сырья – налоговая база по НДД (п. 1 ст. 333.50 НК РФ). Налоговая база признается равной нулю при получении налогоплательщиком убытка. Если налогоплательщик, добывающий углеводородное сырье на участках недр, указанных в пп. 1, 2, 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, получил убыток в течение любого налогового периода с 1 января 2011 г. по 31 декабря года, предшествующим году, в котором налогоплательщик начал применять НДД, то такой убыток признается историческим (п. 7 ст. 333.50 НК РФ). Налогоплательщик имеет право перенести сумму исторического убытка на будущий налоговый период с коэффициентом 1,163 (п. 6 ст. 333.52 НК РФ). Налоговым периодом по НДД признается календарный год. Ставка налога – 50 процентов, однако сумма налога не может быть меньше минимального налога (ст. 333.55 НК РФ).

Таким образом, Федеральный закон от 19 июля 2018 г. № 199-ФЗ существенно изменяет систему налогообложения нефтегазодобывающей отрасли. По обязанности платить специфические для этой отрасли нефтегазодобывающие организации, начиная с 1 января 2019 г., можно разделить на две группы: одни организации будут являться налогоплательщиками только по НДС, другие – как по НДС, так и по новому виду налога – налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД), при этом налогообложение по обоим налогам – по участкам недр, из

которых организация добывает углеводородное сырье. При этом организации, добывающие сырье из участков недр, облагаемого НДД, будут уплачивать НДС по пониженной ставке (ст. 342.6 НК РФ). Смысл данной налоговой реформы по версии законодателя – создание дополнительных стимулов для привлечения инвестиций для освоения новых месторождений добычи углеводородного сырья.

Законодатель до введения НДС в юридическую силу (с 1 января 2002 г. – по нефти, с 1 января 2004 г. – по природному газу) рассматривал НДД как основной специфический налог для нефтегазодобывающей отрасли, однако после введения НДС новые налоги для данной отрасли долгое время не вводились, при этом в систему налогообложения по НДС вводилось множество изменений. Главными из таких изменений было предоставления многочисленных налоговых льгот для участков недр, расположенных на определенных территориях, особенно в районах Крайнего Севера либо в акватории морских вод, принадлежащих РФ; а также для месторождений, расположенных в трудноизвлекаемых породах. При этом налоговые льготы обычно предоставляются новым месторождениям. Введение НДД вновь начало обсуждаться федеральными органами власти начиная с 2012 г., когда началось снижение темпов роста добычи углеводородного сырья из-за истощения запасов сырья на действующих месторождениях, увеличения доли трудноизвлекаемых запасов на новых месторождениях и неэксплуатируемых недр. После начавшегося в 2014 г. экономического кризиса в РФ и снижения мировых цен на нефть Министерством финансов РФ в 2016 г. представлен проект налога на дополнительный доход (НДД)¹. Данный законопроект внесен на рассмотрение в Государственную думу 27 ноября 2017 г. и принят ей в третьем чтении 5 июля 2018 г. в виде Федерального закона № 199-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Закон опубликован 19 июля 2018 г.; часть, касающаяся введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД) вступит в силу 1 января 2019 г.

¹ Принят закон о введении НДС для нефтяной отрасли [Электронный ресурс]. Нефть и капитал: сайт. URL: <https://oilcapital.ru/news/regulation/05-07-2018/prinyat-zakon-o-vvedenii-ndd-dlya-neftyanoj-otrasli>

По мнению правительства РФ, введение данного налога позволит существенно уменьшить налоговую нагрузку для участков недр, где будет применяться НДД, что позволит уменьшить расходы нефтегазодобывающих организаций по добычи нефти и газа на новых месторождениях для их более быстрого выхода на самоокупаемость. По оценке Минфина РФ, добыча углеводородного сырья на участках недр, по отношению к которым будет применяться НДД, составит около 4% общероссийской добычи. Большая часть добычи сырья, облагаемое новым налогом, будет приходиться на месторождения Западной Сибири. В настоящее время Минфин не ставит задачи полной замены новым налогом налога на добычу полезных ископаемых. Новая система налогообложения будет применяться как пилотный проект, после подведения промежуточных итогов эффективности НДД будет принято решение о том, нужно ли распространять новый налог на всю нефтегазодобывающую отрасль.

В целом, введение нового налога должно положительно сказаться на снижении налоговой нагрузки для нефтегазодобывающих компаний, на месторождениях которых будет применяться НДД. Это подтверждается расчетами аналитиков КППМГ по участкам недр, где будет применяться НДД с 2019 г., используя данные по объемам добычи углеводородного сырья, выручки и прибыли от реализации добытого сырья на этих участках недр по одной из крупнейших нефтяных компаний за 2016 г. Налоговая нагрузка по НДС за этот год составила 34% от выручки (17 млрд. руб.); сумма НДС по формуле согласно ст. 342.6 НК РФ составила бы 7 млрд. руб., НДД – 4 млрд. руб., сумма двух налогов по новой системе налогообложения – 11 млрд. руб. или 23% от выручки. Согласно расчетам, состоится оптимальное снижение налоговой нагрузки для нефтегазодобывающих организаций – она будет составлять около 70% от прежней налоговой нагрузки, что, с одной стороны, благоприятно скажется на снижении расходов для нефтегазовых организаций, с другой – не будет слишком сильного снижения налоговых поступлений в бюджет¹. Однако новая система налогообложения имеет

¹ Кондуков П. Что нам готовит НДД. Нефть и капитал. 2018. №3. С. 16–18.

существенный недостаток – НДС сильно зависит от финансового состояния налогоплательщика, так как этот налог взимается не от объемов добытого углеводородного сырья (в тоннах или рублях), а от доходов налогоплательщика от добычи данного сырья, уменьшенного на величину расходов по данному виду деятельности, т.е. прибыли от добычи углеводородного сырья. Фактически НДС аналогичен налогу на прибыль, только он ограничен видом деятельности. Налог на прибыль уплачивается нефтегазовыми организациями по всей их экономической деятельности – не только по добыче углеводородного сырья, но и по их переработке на нефтеперерабатывающих заводах и предприятиях по производству сжиженного природного газа, а также другим видам деятельности. В вышеприведенном примере у нефтедобывающей компании по приведенным участкам недр достаточно высокая рентабельность добычи – 16%, что и предопределило существенный объем предполагаемого объема НДС. При очень высокой рентабельности добычи (более 40%) налоговая нагрузка для данной компании превысила бы фактическую налоговую нагрузку по НДС за 2016 г., при нулевой или отрицательной прибыли (убытка) объем налоговых поступлений по специфическим для данной отрасли налогам составил бы лишь около 40% от фактического объема уплаченного НДС за 2016 г. Данные выводы являются достаточно точными для любых налоговых периодов, т.к. и расчет НДС, и расчет НДС основаны на применении коэффициентов, характеризующих уровень мировых цен на нефть в данном налоговом периоде.

Налогообложение, основанное на результатах хозяйственной деятельности налогоплательщиков, имеет множество недостатков. Для организаций с высокой рентабельностью производства налоговая нагрузка существенно выше, чем для низкорентабельных и особенно убыточных. С одной стороны, это облегчает положение неэффективных с финансовой точки зрения организаций, с другой стороны, существенный рост налоговой нагрузки для экономически эффективных организаций подрывает стимулы последних к дальнейшему укреплению эффективного развития, или, что особенно опасно для федеральных и региональных

бюджетов – приводит к тому, что высокорентабельные по факту организации часто незаконно увеличивают отражаемые в отчетных документах суммы понесенных расходов с целью уклонения от больших объемов сумм налога на прибыль. НДС по правовой природе фактически является налогом на прибыль от добычи углеводородного сырья, поэтому ему будут присущи указанные выше недостатки налога на прибыль. Объемы получаемых бюджетами сумм налога на прибыль очень сильно колеблются ввиду сильного изменения в течение разных налоговых периодов налоговой базы по данному налогу – прибыли. Размер прибыли организации по разным налоговым периодам изменяется значительно сильнее, чем ее доходы или объем производства, и ее объемы гораздо труднее предсказать, чем выручку (объем производства) налогоплательщика. Это затрудняет планирование доходной части бюджетов от поступления сумм налога на прибыль в будущие отчетные периоды. Колебания объемов НДС будут еще сильнее, чем колебания объемов налога на прибыль, т.к. ставка НДС будет составлять 50%, а ставка налога на прибыль не превышает 20%.

По мнению органов власти РФ, которые вносили проект и принимали закон о НДС, данный налог вводится в первую очередь для низкорентабельных участков недр, однако фактические расчеты показывают, что средняя рентабельность добычи нефти на участках недр, с которой будет взиматься НДС, превышает 15% – таким образом, многие месторождения с новым режимом налогообложения будут являться высокорентабельными. При низкой рентабельности новая система налогообложения будет наиболее выгодна для нефтегазовых компаний, при высокой рентабельности эта выгода будет минимальна.

В ФЗ №199-ФЗ от 19 июля 2018 г. отсутствует четкая методология распределения прямых и косвенных расходов, законодатель оставляет право налогоплательщику самостоятельно разрабатывать данную методологию. Это может приводить к злоупотреблениям как со стороны налогоплательщика (уменьшение налоговой базы за счет увеличения расходов), так и со стороны налоговых органов (произвольное толкование расходов, понесенных налогоплательщиком). Также

данным законом не предусмотрены формы декларации и документальные формы уведомления о применении НДС. Также имеются недостатки в новой формуле расчета НДС для участков недр, по которым применяется НДС. Например, возможны случаи, когда размер таможенной пошлины за месяц превышает стоимость добытой нефти с учетом мировых цен на марку Urals за данный месяц. В этом случае размер НДС будет отрицательным. Действия налогоплательщика, которые он должен предпринять в данной ситуации, в законе не описаны¹.

Несмотря на описанные недостатки, в целом введение новой системы налогообложения должно положительно сказаться для нефтегазовых корпораций, ведущих добычу нефти на участках недр согласно гл. 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья». Однако рентабельность добычи на этих участках не должны быть слишком высокой из-за повышения налоговой нагрузки относительно прежней системы налогообложения.

Федеральный закон от 03 августа 2018 г. № 301-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» посвящен изменению налогообложения углеводородного сырья. Начиная с 1 января 2019 г., согласно пп. 13.1 п. 1 ст. 181 подакцизным товаром будет являться нефтяное сырье – смесь углеводородов, состоящая из одного или нескольких компонентов – нефти, стабильного газового конденсата, вакуумного газойля, гудрона и мазута. Ставка акциза на нефтяное сырье будет рассчитываться в соответствии с формулой, указанной в пп. 8 п. 1 ст. 193 НК РФ. Также ФЗ № 301-ФЗ вносит некоторые изменения в расчете коэффициентов, которые входят в состав формулы расчета НДС на нефть. Помимо этого, предстоят изменения в предоставлении налоговых вычетов в соответствии со ст. 343.2 НК РФ. С 1 января 2019 г. они будут предоставляться, помимо участков недр в Нижневартовском районе ХМАО (п. 3.1 ст. 343.2 НК РФ), для участков недр согласно новому пункту 3.2 ст. 343.2 НК РФ – на географических объектах, указанных в пп. 4 п. 5 ст. 3.1 Закона РФ «О таможенном тарифе», при том,

¹ Кондуков П. Указ. соч. С. 18.

что нефть, добываемая из данных участков недр, облагается НДС по налоговой ставке согласно пп. 9 п. 2 ст. 342 НК РФ.

С 2019 г. предстоят самые серьезные изменения налогообложения нефтегазодобывающей отрасли за последние 15 лет. 1 января 2019 г., согласно ФЗ от 19 июля 2018 г. № 199-ФЗ вводится новый налог для данной отрасли – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД). Новый налог будет применяться на ограниченном числе новых месторождений, общий объем добычи на которых составляет около 4% общероссийской добычи. Этим налогом будет облагаться не само добытое полезное ископаемое, а деятельность организации-налогоплательщика по его добыче и транспортировке – доходы за вычетом расходов. Ставка налога составит 50%, кроме того, нефть, облагаемая НДС, будет также облагаться НДС, но по пониженной ставке в соответствии с ст. 342.6 НК РФ, введенной тем же ФЗ №199-ФЗ. Новый налог будет введен в НК РФ с 1 января 2019 г. путем внесения одноименной главы 25.4. Данный налог будет вводиться на участках недр согласно п. 1 ст. 333.45 НК РФ; главный критерий предоставления налогового режима – территориальный: по участкам недр, расположенных на территориях определенных субъектов РФ, месторождениям и географическим координат, указанных в данном пункте. Кроме того, ФЗ от 03 августа 2018 г. № 301-ФЗ вводит акцизы на нефтяное сырье, обязательные для уплаты для всех участков недр с 1 января 2019 г. Таким образом, для нефти, начиная с 2019 г. будет не один, а три специфических налога для нефтедобывающей отрасли: НДС, НДД и акцизы.

3.2. Возможные пути совершенствования действующего законодательства по налогообложению добычи углеводородного сырья

3.2.1. Предложения по улучшению законодательства по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД) может быть эффективной заменой налога на добычу полезных ископаемых на новых

месторождениях с трудноизвлекаемыми запасами, низкой рентабельностью добычи, а также на новых морских месторождениях. Налоговая нагрузка на добытое на данных месторождениях углеводородное сырье уменьшится в 2 – 3 раза. Однако широкое применение нового налога может существенно уменьшить величину поступаемых в бюджет налоговых платежей от добытого углеводородного сырья, особенно при активном применении налоговых льгот. Кроме того, трудно предсказать реальную эффективность НДД на практике, поэтому на ближайшую перспективу (5 лет) следует оставить применение данного налога на ограниченном числе участков недр. При этом следует пересмотреть список участков недр, где следует применять новый налоговый режим, там, где его использование наиболее целесообразно.

Как показывают расчеты специалистов, применение НДД целесообразно на тех участках недр, на которых рентабельность от добычи нефти не превышает 20%. Поэтому следует скорректировать список участков недр, указанный в пп. 1 – 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ по которым будет применяться НДД. Для этого сначала нужно дать определение термина «рентабельность» в целях налогообложения.

В пункт 5 главы 333.43 добавить подпункт 8 следующего содержания:

8) Рентабельность добычи углеводородного сырья – это отношение величины налоговой базы, определяемой в соответствии с п. 1 ст. 333.50 НК РФ, деленной на величину расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участке недр, определяемой в соответствии с ст. 333.46 НК РФ; полученное значение умножается на 100 и выражается в процентах.

Применять НДД следует в отношении сырья, добытого на участках недр, расположенных в субъектах РФ в соответствии с пп. 1, 3, 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, а также на участках недр в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ, при соблюдении всех условий, указанных в данных подпунктах, за исключением списка географических координат в пп. 3 и пп. 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ и списка месторождений в пп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ. Выбор географических координат для

применения НДД для участка недр должен отвечать следующим дополнительным условиям:

пп. 3 п. 1 ст. 333.45 НК РФ:

НДД применяется к участкам недр, расположенных в пределах данной географической координаты, если совокупная рентабельность за 2011 – 2017 гг. равна или ниже 20%.

пп. 2, 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ:

Если добыча углеводородного сырья на участках недр в пределах географической координаты или месторождения начала осуществляться до 1 января 2015 г., то НДД применяется к участкам недр, расположенных в пределах данных географической координаты или месторождения, если совокупная рентабельность за 2015 – 2017 гг. равна или ниже 20%;

Если добыча углеводородного сырья на участках недр в пределах географической координаты или месторождения начала осуществляться до 1 января 2016 г., то НДД применяется к участкам недр, расположенных в пределах данных географической координаты или месторождения, если совокупная рентабельность за 2016 – 2017 гг. равна или ниже 20%;

Если добыча углеводородного сырья на участках недр в пределах географической координаты или месторождения начала осуществляться до 1 января 2017 г., то НДД применяется к участкам недр, расположенных в пределах данных географической координаты или месторождения, если совокупная рентабельность за 2017 г. равна или ниже 20%;

Если добыча углеводородного сырья на участках недр в пределах географической координаты или месторождения начала осуществляться после 1 января 2017 г., то НДД применяется к участкам недр, расположенных в пределах данных географической координаты или месторождения, независимо от совокупной рентабельности в последующие налоговые периоды.

Совокупная рентабельность добычи углеводородного сырья – это отношение величины налоговой базы за один или несколько идущих подряд налоговых

периодов, определяемой в соответствии с п. 1 ст. 333.50 НК РФ, деленной на величину расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участках недр, расположенных в пределах географических координат в соответствии с пп. 3, 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ либо в пределах месторождения в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ за один или несколько идущих подряд налоговых периодов, определяемой в соответствии с ст. 333.46 НК РФ; полученное значение умножается на 100 и выражается в процентах.

Если географическая координата либо месторождение сырья не удовлетворяет вышеприведенным требованиям, то их следует исключить из списка, согласно которому участки недр облагаются НДД.

Вышеприведенные положения должен учитывать законодатель при утверждении списка месторождений и географических координат в пп. 2 – 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ. Эти положения не нужно вводить в НК РФ (кроме пп. 8 п. 5 ст. 333.43 НК РФ).

В п. 1 ст. 333.45 НК РФ добавить пп. 5:

Если рентабельность добычи углеводородного сырья на участке недр за налоговый период превысила 20%, то по желанию налогоплательщика он может заменить уплату налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на уплату налога на добычу полезных ископаемых в соответствии с положениями ст. 340 НК РФ, согласовав данную замену с налоговым органом. Формула расчета налога на добычу полезных ископаемых в соответствии со ст. 342.6 НК РФ в таком случае не применяется.

В статье 333.55 НК РФ содержится обязанность налогоплательщика уплачивать определенную сумму налога, независимо от финансового состояния организации-налогоплательщика и объемов добычи углеводородного сырья на участке недр. Эта сумма называется «минимальный налог» (п. 2 ст. 333.55 НК РФ). Так как организация – налогоплательщик по НДД в любом случае уплачивает НДС, то целесообразно освободить налогоплательщика от уплаты НДС, если налоговая база, рассчитанная согласно ст. 333.50 НК РФ, за налоговый период

меньше либо равна нулю. Для этого в ст. 333.55 НК РФ следует внести следующие изменения:

- наименование статьи 333.55 НК РФ сформулировать в следующем виде: «Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей»;
- абзац 2 пункта 1, пункты 2 – 5 признать утратившими силу;
- в пункт 1 добавить абзац 2: «Если налоговая база за налоговый период равна или меньше 0, то сумма налога равна 0»;
- пункты 6, 7, 8 становятся соответственно пунктами 2, 3, 4; в тексте этих пунктов исключить слова «минимальный налог», «минимальная налоговая база».

В статье 333.56 НК РФ «Налоговая декларация» указана обязанность налогоплательщика подавать налоговую декларацию не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым (отчетным) периодом, но при этом не дана ссылка на декларацию по данному налогу. Для этого ФНС России должно издать приказ об утверждении формы налоговой декларации по налогу на дополнительный доход от добычи полезных ископаемых со всеми необходимыми реквизитами по форме, аналогичной приказу ФНС России от 14 мая 2015 г. № ММВ-7-3/197@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме»¹.

Введение и распространение НДД на все большее число участков недр при соблюдении вышеприведенных условий предоставления законодателем права применять этот налог при прочих равных условиях приведет к снижению поступлений в бюджет от налогообложения углеводородного сырья. Вероятно, это побудило законодателя ввести акциз на нефтяное сырье как новый вид налога на добычу нефти. Тем самым нефть с 1 января 2019 г. будет облагаться, в зависимости от участка недр, где она добывается, не одним видом специфического для данной отрасли налога (НДПИ), а двумя (НДПИ, акциз) или даже тремя видами (НДПИ,

¹ Официальный интернет-портал правовой информации: сайт. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201506090026>. 2015.

НДД, акциз). В итоге налоговая нагрузка на большинство нефтедобывающих организаций только увеличится, возрастет риск уклонения организаций от налогообложения, числа споров в арбитражных судах, усложнится работа налоговых органов по контролю за соблюдением нового налогового законодательства и арбитражных судов по разрешению споров по новым видам налогов для данной отрасли. Большинство крупнейших нефтегазовых корпораций и так уплачивают акциз на бензин и другие продукты нефтепереработки, поскольку имеют в собственности не только месторождения нефтяного сырья, но и нефтеперерабатывающие заводы, на которых производятся подакцизные товары. Тем самым возникает двойное налогообложение акцизом одного товара – нефтяного сырья и продуктов переработки этого сырья. Для независимых нефтедобывающих организаций, не имеющих в собственности НПЗ, резко возрастет налоговая нагрузка. Для преодоления вероятных негативных последствий следует законодательно отменить акциз на нефтяное сырье.

3.2.2. Предложения по изменению условий предоставления и налоговых ставок по льготному налогообложению НДС на углеводородное сырье.

Для восполнения возможных потерь бюджета от снижения мировых цен на нефть и введения НДС для ряда месторождений следует пересмотреть процедуру предоставления налоговых льгот по НДС. Ставку НДС в размере 0% (0 руб.) следует оставить только для тех видов полезных ископаемых по виду сырья, их дальнейшего использования, трудности извлечения и других критериев, для которых применение обычной ставки НДС нецелесообразно. Например, к таким видам углеводородного сырья можно отнести: полезные ископаемые в части нормативных потерь, попутный газ, полезные ископаемые при разработке некондиционных запасов (согласно пп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ), при добыче из вскрышных, вмещающих пород и отходов перерабатывающих производств (пп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ). Для нефти, по которым налоговая ставка в настоящее время составляет 0% (0 руб.) – пп. 9, 20 (нефть), 21 п. 1 ст. 342 НК РФ – следует применять налоговую ставку по НДС в соответствии с формулой, приведенной в пп. 9.1 п. 2

ст. 342 и ст. 342.6 НК РФ, которые вступят в силу с 1 января 2018 г. При этом следует изменить формулировку данных статей, а также признать утратившими силу пп. 9, 20 (в отношении нефти), 21 п. 1 ст. 342 НК РФ с 1 января 2020 г.

В абзаце 1 пп. 1 п. 2 ст. 342 НК РФ слова «добываемой на участках недр, в отношении которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» исключить, название коэффициента ($K_{ндд}$) заменить на $K_{унн}$.

В подпункте 9.1 пункта 2 ст. 342 НК РФ, с 1 января 2020 г. ввести абзацы 3, 4, 5. Текст абзаца 3 должен соответствовать тексту пп. 9 п. 1 ст. 342 НК РФ; абзаца 4 – тексту пп. 20 п. 1 ст. 342 НК РФ, при этом слова «углеводородное сырье» заменить на слово «нефть», а положения с упоминанием других видов углеводородного сырья исключить; текст абзаца 5 соответствует тексту пп. 21 п. 1 ст. 342 НК РФ.

Наименование ст. 342.6 НК РФ изложить в следующей редакции: «Порядок определения коэффициента, характеризующего уровень налогообложения нефти ($K_{унн}$). В абз. 1 п. 1 ст. 342.6 НК РФ слова «добываемой на участках недр, в отношении которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» исключить. Название коэффициента ($K_{ндд}$) во всем тексте данной статьи заменить на $K_{унн}$. Все вышеперечисленные изменения в ст. 342 и 342.6 НК РФ должны вступить в силу с 1 января 2020 г. Также начиная с этой даты должны утратить силу все абзацы п. 3 ст. 342 НК РФ, кроме первого, с целью непротиворечивости налогового законодательства – для нефти, указанных в этих абзацах, будет применяться другая формула НДСИ.

Для газового конденсата и природного газа, указанных в пп. 13, 18 – 20 п. 1 ст. 342 НК РФ следует применять, начиная с 1 января 2020 г., пониженную ставку НДСИ: сумма налога, полученная путем расчета в соответствии с пп. 10 (газовый конденсат) и пп. 11 п. 1 ст. 342 НК РФ (природный газ), умножается на понижающий коэффициент 0,25. Положения пп. 13, 18 – 20 п. 1 ст. 342 НК РФ утрачивают силу, а текст этих подпунктов должен входить в состав текста пп. 1.4 п. 1 ст. 342 НК РФ.

3.2.3. Предложения по изменению спорных положений законодательства по НДС на углеводородное сырье.

Сложившаяся судебная практика по вопросам применения различных положений законодательства по НДС на углеводородное сырье показывает, что к наибольшему числу споров между налогоплательщиками и налоговыми органами связаны с условиями предоставления налоговых льгот по НДС. Налоговые органы требуют у налогоплательщиков достаточных документальных доказательств того, что организация-налогоплательщик имеет право применять предусмотренный НК РФ вид налоговой льготы (нулевую ставку, пониженную на определенный коэффициент сумму налоговых платежей, налоговые вычеты) по каждому конкретному участку недр, на котором данная организация ведет добычу углеводородного сырья. Налоговым законодательством не предусмотрено предоставление налоговых льгот тем налогоплательщикам, которые имеют право на их применение, но не осуществляют активных действий по их получению, т.е. не приносят в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика необходимый пакет документов, необходимый для предоставления той или иной налоговой льготы по НДС. В НК РФ не предусмотрен список таких документов. Вместе с тем, согласно ст. 345.1 НК РФ, федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий ведение государственного баланса запасов полезных ископаемых, обязан предоставлять данные об этих запасах в налоговые органы по каждому конкретному участку недр и залежи углеводородного сырья (пп. 3 п. 1 ст. 345.1 НК РФ), о накопленной добыче каждого вида углеводородного сырья на новом морском месторождении (пп. 7 п. 1 ст. 345.1 НК РФ), о накопленной добыче природного газа и начальных запасах по каждому конкретному участку недр (пп. 10 п. 1 ст. 345.1 НК РФ) и другие данные по углеводородному сырью (пп. 1, 2, 5, 6, 8, 9 п. 1 ст. 345.1 НК РФ), согласно которым организация может применять налоговые льготы, предусмотренные НК РФ.

Поэтому, во избежание подобных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросам предоставления и использования налоговых

льгот по НДС, в ст. 345.1 следует добавить п. 3 следующего содержания: «Обязанность по предоставлению документов, подтверждающим право применения налоговых льгот по НДС налогоплательщиком по каждому конкретному участку недр, следует возложить на органы исполнительной власти, указанных в п. 1 ст. 345.1 НК РФ».

Законодателю также рекомендуется добавить в положения НК РФ, касающихся предоставления налоговых льгот по НДС, список месторождений и/или географических координат, на которых расположены участки недр углеводородного сырья, по отношению к которым будет применяться данная льгота. Образцом таких списков может послужить список месторождений, указанных в примечании 8 к единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (пп. 2 п. 1 ст. 333.45 НК РФ в редакции от 1 января 2019 г.), и географических координат, указанных в пп. 3 и пп. 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ в редакции от 1 января 2019 г. При этом участки недр, расположенных на данных месторождениях или в пределах данных географических координат, должны удовлетворять каждому конкретному условию применения определенной налоговой льготы по НДС.

С 2019 г. предстоят самые серьезные изменения налогообложения нефтегазодобывающей отрасли за последние 15 лет. 1 января 2019 г., согласно ФЗ от 19 июля 2018 г. № 199-ФЗ вводится новый налог для данной отрасли – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД). Новый налог будет применяться на ограниченном числе новых месторождений. Этим налогом будет облагаться деятельность организации-налогоплательщика по его добыче и транспортировке – доходы за вычетом расходов. Ставка налога составит 50%, кроме того, нефть, облагаемая НДД, будет также облагаться НДС, но по пониженной ставке в соответствии с ст. 342.6 НК РФ, введенной тем же ФЗ №199-ФЗ. Новый налог будет введен в НК РФ с 1 января 2019 г. путем внесения одноименной главы 25.4. Данный налог будет вводиться на участках недр согласно п. 1 ст. 333.45 НК РФ; главный критерий предоставления налогового режима – территориальный: по

участкам недр, расположенных на территориях определенных субъектов РФ, месторождениях и географических координат, указанных в данном пункте. Кроме того, ФЗ от 03 августа 2018 г. № 301-ФЗ вводит акцизы на нефтяное сырье, обязательные для уплаты для всех участков недр с 1 января 2019 г. Таким образом, для нефти, начиная с 2019 г. будет не один, а три специфических налога для нефтедобывающей отрасли: НДС, НДПИ и акцизы.

Недостатки системы налогообложения нефтегазодобывающей отрасли касаются многих параметров: критериев предоставления НДС для конкретных участков недр; правомерности применения нулевой налоговой ставки по НДС в условиях снижения мировых цен на нефть и доходной части федерального бюджета РФ; а также критериев предоставления налоговых льгот, включая необходимость налогоплательщика подавать необходимые для их получения документы. Для снижения негативных последствий спорных положений законодательства РФ по налогообложению углеводородного сырья соискателем внесены три предложения по улучшению законодательства.

Следует изменить критерии предоставления права использовать НДС по конкретным участкам недр. Расчеты специалистов показывают, что новая система налогообложения – НДС плюс пониженная ставка НДС – выгодна для применения налогоплательщиками на тех участках недр, где рентабельность добычи составляет менее 20%; чем выше рентабельность, тем меньше выгода для налогоплательщика, т.к. величина налога прямо зависит от рентабельности. Предлагается в пункт 5 главы 333.43 добавить подпункт 8 следующего содержания: «Рентабельность добычи углеводородного сырья – это отношение величины налоговой базы, определяемой в соответствии с п. 1 ст. 333.50 НК РФ, деленной на величину расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участке недр, определяемой в соответствии с ст. 333.46 НК РФ; полученное значение умножается на 100 и выражается в процентах». Законодателю следует скорректировать список месторождений и географических координат (пп. 2 – 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ) – НДС применять на тех участках недр, где средняя рентабельность за последние три года

не превысила 20%; если добыча на участке недр, расположенных в пределах данных месторождения или географической координаты началась после 1 января 2017 г. – то следует применять НДД независимо от уровня рентабельности в последующие периоды. Также предлагается отменить минимальный налог по НДД с целью облегчить положения налогоплательщиком с низким уровнем рентабельности (ст. 333.55 НК РФ). Кроме того внесено предложение об отмене введения акцизов на нефтяное сырье с целью избегания двойного налогообложения: продукты переработки нефтяного сырья облагаются акцизами.

Внесены предложения по изменению льготной налоговой ставки с целью более справедливого налогообложения и увеличения недополученной из-за предыдущих предложений доходной части федерального бюджета. Льготную ставку в размере 0 руб. предлагается оставить только для полезных ископаемых в части нормативных потерь, при разработке некондиционных запасов и добытых из отходов производства, а также попутного газа. Для остальных видов углеводородного сырья (пп. 9, 20, 21 п. 1 ст. 342 НК РФ) налоговую ставку следует рассчитывать согласно положениям пп. 9.1 п. 2 ст. 342 и ст. 342.6 НК РФ (по нефти) и пп. 13, 18 – 20 п. 1 ст. 342 НК РФ – согласно сумме налога, рассчитанной по положениям пп. 10 и пп.11 п. 1 ст. 342 НК РФ (соответственно – газовый конденсат и природный газ), умноженной на понижающий коэффициент 0,25. Данные изменения предлагаются ввести в силу с 1 января 2020 г., т.к. они ухудшают положение налогоплательщиков.

Во избежание споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросам предоставления и использования налоговых льгот по НДС, в ст. 345.1 следует добавить п. 3 следующего содержания: «Обязанность по предоставлению документов, подтверждающим право применения налоговых льгот по НДС налогоплательщиком по каждому конкретному участку недр, следует возложить на органы исполнительной власти, указанных в п. 1 ст. 345.1 НК РФ». Законодателю также рекомендуется добавить в положения НК РФ, касающихся предоставления налоговых льгот по НДС, список месторождений и/или географических

координат, на которых расположены участки недр углеводородного сырья, по отношению к которым будет применяться данные льготы наподобие спискам, указанным в пп. 2 – 4 п.1 ст. 333.45 НК РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Нефтегазовая отрасль играет важнейшую роль в экономике России, что требует наличия взвешенных и эффективных мер государственного регулирования данной отрасли. Ведущие нефтегазодобывающие организации входят в число крупнейших российских корпораций по объему выручки, как следствие, они являются также и крупнейшими работодателями и налогоплательщиками в стране. Правовое регулирование нефтегазовых корпораций можно разделить на три группы: законодательные акты, регулирующие деятельность всех или большинства юридических лиц; регулирующие деятельность группы юридических лиц, сформированных по различным признакам; регулирующие только добычу, переработку и транспортировку углеводородов. В гражданском и трудовом законодательстве практически отсутствуют нормы, регулирующие деятельность нефтегазовых корпораций, однако для последних характерно ведение значительной части своей деятельности в районе Крайнего Севера, а также активное сотрудничество с различными подрядными организациями, поэтому к ним применимы многие соответствующие нормы Гражданского и Трудового кодексов РФ. Крупнейшие нефтегазовые корпорации часто занимают значительную часть российского рынка поставок нефтепродуктов и природного газа потребителям – физическим и юридическим лицам. Поэтому к таким корпорациям часто применяются нормы антимонопольного законодательства, которое является частью гражданского права. Земельное право (Закон РФ «О недрах») регулирует в том числе и нефтегазодобывающую отрасль, например, условия предоставления и платежи по предоставляемым в использование нефтегазовым организациям участков недр. По данному вопросу характерна сильная связь между земельным и налоговым правом.

Налоговое право наиболее полно регулирует деятельность нефтегазодобывающей отрасли. Нефтегазовые организации обязаны уплачивать все обязательные для организации любого вида деятельности налоги, однако для них существует обязательный налог, который уплачивают только организации,

занимающиеся добычей полезных ископаемых – налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Объект налогообложения данным налогом – полезные ископаемые, добытые из участков недр, расположенных на территории РФ, а также на акватории морских вод, принадлежащих РФ. Виды таких полезных ископаемых указаны в п. 2 ст. 337 НК РФ; их можно разделить на несколько групп: топливно-энергетические полезные ископаемые; металлические руды; неметаллическое сырье; воды. Ведущую роль играет НДПИ на топливно-энергетические ископаемые, особенно углеводородное сырье (пп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ): нефть, природный газ (включая попутный), газовый конденсат, метан угольных пластов.

Налоговая база по НДПИ (углеводородное сырье) определяется налогоплательщиком самостоятельно; она рассчитывается по общему правилу как количество добытого полезного ископаемого, по сырью, добытом на новых морских месторождениях – как стоимость добытых полезных ископаемых. Налоговые ставки – в рублях за тонну (m^3): 919 руб./т. по нефти; 35 руб./ m^3 по природному газу; 42 руб./ m^3 – по газовому конденсату (за 2018 г.). Полученное значение (по нефти) умножается на коэффициент, характеризующий уровень мировых цен на нефть и уменьшается на величину, характеризующих степень сложности добычи нефти из участков недр. Окончательную сумму налога формируют многочисленные льготные коэффициенты по нефти и газу. Процентные налоговые ставки применяются в соответствии с положениями п. 2.1 ст. 342 НК РФ.

Для НДПИ характерно активное использование налоговых льгот. Помимо применения льготных понижающих коэффициентов (ст. 342.2 – 342.5 НК РФ) существует право налогоплательщика применять полное (нулевая ставка НДПИ) или частичное (налоговые вычеты) освобождение объекта налогообложения от уплаты НДПИ, предусмотренного НК РФ. Согласно НК РФ применение нулевой ставки НДПИ зависит от расположения участков недр и характеристик сложности извлечения полезного ископаемого, а также целей его использования. Налоговые вычеты применяются на определенных территориях – Республике Башкортостан и ХМАО, акватории Черного моря, а также для газового конденсата при выполнении

условий в соответствии с НК РФ. Для законодательства характерны быстрые изменения по условиям предоставления налоговых льгот по НДС. До 2014 года главным критерием предоставления права применения нулевой ставки НДС по месторождениям углеводородного сырья был территориальный признак, с 2015 года – степень сложности извлечения полезного ископаемого.

Для законодательства в сфере налогообложения по НДС характерны такие недостатки, как неурегулированность и нестабильность критериев предоставления налоговых льгот, наличие правовых коллизий в законодательных актах равной юридической силы и судебных решениях Конституционного и Высшего Арбитражного судов РФ. Система НДС не имеет четкой и понятной структуры, которая может применяться ко всем месторождениям нефти и природного газа с учетом конкретных параметров, что затрудняет определение налоговой базы и суммы налогов организацией – налогоплательщика и приводит к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами по соответствующим вопросам.

Объект налогообложения, согласно НК РФ – фактически добытый объем каждого вида полезного ископаемого за налоговый период (месяц), согласно Закону РФ «О недрах» – среднегодовая мощность организации по добыче конкретного вида углеводородного сырья. Согласно Постановлениям Верховного суда (ранее – Высшего арбитражного суда) – объекты налогообложения «нефть» и «газовый конденсат» неразделимы для данной цели, являясь нефтью; согласно Определениям Конституционного суда – как правило, по данным объектам применяются разные налоговые ставки. НДС не входит, согласно Постановлениям ВАС РФ, в состав расчетной стоимости полезного ископаемого, добытого в данный налоговый период; согласно Определениям КС РФ сумма данного налога входит в расчетную стоимость. На практике при спорных случаях, как правило, применяются Определения КС РФ. В судебной практике решались вопросы насчет того, включать ли добытое организацией углеводородное сырье, которое она использовала для собственных технологических нужд и закачивала обратно в скважину без потерь

данного сырья, в налоговую базу по НДС. Оно не облагается НДС во избежание двойного налогообложения одного и того же объекта. Также, несмотря на то, что нефть и газовый конденсат, как правило, разделены в целях налогообложения, на практике нефть и газовый конденсат может являться одним видом полезного ископаемого, если налогоплательщик технологически не разделял их.

Наибольшие споры между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают по вопросам применения различных видов налоговых льгот по НДС. Судебная практика показывает, что налоговые органы часто требуют от налогоплательщиков наличия всех документов, подтверждающих право применять предусмотренный НК РФ вид налоговой льготы по каждому конкретному участку недр, на котором данная организация ведет добычу углеводородного сырья. Данные споры вызваны тем, что налогоплательщик обязан доказывать правомерность применения налоговой льготы путем предоставления полного пакета необходимых документов налоговому органу, а также сложностью критериев предоставления льгот согласно НК РФ. Часто льготы предоставляются не по всем участкам недр в пределах конкретного месторождения, а лишь по ограниченному числу участков – как правило, по степени их использования или начала их промышленной эксплуатации. В таких случаях налоговые органы часто принимают ошибочные решения, нарушая тем самым права налогоплательщиков. В таких случаях суд становится на сторону организаций-налогоплательщиков.

С 2019 г. предстоят самые серьезные изменения налогообложения нефтегазодобывающей отрасли за последние 15 лет. 1 января 2019 г., согласно ФЗ от 19 июля 2018 г. № 199-ФЗ вводится новый налог для данной отрасли – налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД). Новый налог будет применяться на ограниченном числе новых месторождений, общий объем добычи на которых составляет около 4% общероссийской добычи. Этим налогом будет облагаться не само добытое полезное ископаемое, а деятельность организации-налогоплательщика по его добыче и транспортировке – доходы за вычетом расходов. Ставка налога составит 50%, кроме того, нефть, облагаемая НДД,

будет также облагаться НДС, но по пониженной ставке в соответствии с ст. 342.6 НК РФ, введенной тем же ФЗ №199-ФЗ. Новый налог будет введен в НК РФ с 1 января 2019 г. путем внесения одноименной главы 25.4. Данный налог будет вводиться на участках недр согласно п. 1 ст. 333.45 НК РФ; главный критерий предоставления налогового режима – территориальный: по участкам недр, расположенных на территориях определенных субъектов РФ, месторождениях и географических координат, указанных в данном пункте. Кроме того, ФЗ от 03 августа 2018 г. № 301-ФЗ вводит акцизы на нефтяное сырье, обязательные для уплаты для всех участков недр с 1 января 2019 г. Таким образом, для нефти, начиная с 2019 г. будет не один, а три специфических налога для нефтедобывающей отрасли: НДС, НДС и акцизы.

Недостатки системы налогообложения нефтегазодобывающей отрасли, как текущие, так и предлагаемые законодателем на ближайшее будущее, касаются многих параметров: критериев предоставления НДС для конкретных участков недр; правомерности применения нулевой налоговой ставки по НДС в условиях снижения мировых цен на нефть и доходной части федерального бюджета РФ; а также критериев предоставления налоговых льгот, включая необходимость налогоплательщика подавать необходимые для их получения документы. Для снижения негативных последствий спорных положений законодательства РФ по налогообложению углеводородного сырья соискателем внесены три предложения по улучшению законодательства.

1. Изменить критерии предоставления права использовать НДС по конкретным участкам недр. Расчеты специалистов показывают, что новая система налогообложения – НДС плюс пониженная ставка НДС – выгодна для применения налогоплательщиками на тех участках недр, где рентабельность добычи составляет менее 20%; чем выше рентабельность, тем меньше выгода для налогоплательщика, т.к. величина налога прямо зависит от рентабельности. Предлагается в пункт 5 главы 333.43 добавить подпункт 8 следующего содержания: «Рентабельность добычи углеводородного сырья – это отношение величины налоговой базы,

определяемой в соответствии с п. 1 ст. 333.50 НК РФ, деленной на величину расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участке недр, определяемой в соответствии с ст. 333.46 НК РФ; полученное значение умножается на 100 и выражается в процентах». Законодателю следует скорректировать список месторождений и географических координат (пп. 2 – 4 п. 1 ст. 333.45 НК РФ) – НДС применять на тех участках недр, где средняя рентабельность за последние три года не превысила 20%; если добыча на участке недр, расположенных в пределах данных месторождения или географической координаты началась после 1 января 2017 г. – то следует применять НДС независимо от уровня рентабельности в последующие периоды. Также предлагается отменить минимальный налог по НДС с целью облегчить положения налогоплательщиков с низким уровнем рентабельности (ст. 333.55 НК РФ). Кроме того внесено предложение об отмене введения акцизов на нефтяное сырье с целью избегания двойного налогообложения: продукты переработки нефтяного сырья облагаются акцизами.

2. Внесены предложения по изменению льготной налоговой ставки с целью более справедливого налогообложения и увеличения недополученной из-за предыдущих предложений доходной части федерального бюджета. Льготную ставку в размере 0 руб. предлагается оставить только для полезных ископаемых в части нормативных потерь, при разработке некондиционных запасов и добытых из отходов производства, а также попутного газа. Для остальных видов углеводородного сырья (пп. 9, 20, 21 п. 1 ст. 342 НК РФ) налоговую ставку следует рассчитывать согласно положениям пп. 9.1 п. 2 ст. 342 и ст. 342.6 НК РФ (по нефти) и пп. 13, 18 – 20 п. 1 ст. 342 НК РФ – согласно сумме налога, рассчитанной по положениям пп. 10 и пп.11 п. 1 ст. 342 НК РФ (соответственно – газовый конденсат и природный газ), умноженной на понижающий коэффициент 0,25. Данные изменения предлагаются ввести в силу с 1 января 2020 г., т.к. они ухудшают положение налогоплательщиков.

Во избежание споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросам предоставления и использования налоговых льгот по НДС, в ст. 345.1

следует добавить п. 3 следующего содержания: «Обязанность по предоставлению документов, подтверждающим право применения налоговых льгот по НДС налогоплательщиком по каждому конкретному участку недр, следует возложить на органы исполнительной власти, указанных в п. 1 ст. 345.1 НК РФ». Законодателю также рекомендуется добавить в положения НК РФ, касающихся предоставления налоговых льгот по НДС, список месторождений и/или географических координат, на которых расположены участки недр углеводородного сырья, по отношению к которым будет применяться данные льготы наподобие спискам, указанным в пп. 2 – 4 п.1 ст. 333.45 НК РФ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Нормативно-правовые акты

1.1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.: по сост. на 21 июля 2014 г. // Российская газета. – 1993. – № 237.

1.2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. №197–ФЗ: по сост. на 11 октября 2018 г. // Российская газета. – 2001. – № 256.

1.3. Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. №136–ФЗ: по сост. на 03 августа 2018 г. // Российская газета. – 2001. – №2823.

1.4. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117–ФЗ: по сост. на 07 марта 2018 г. // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

1.5. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ: по сост. на 19 февраля 2018 г. // Российская газета. –1998. – № 148–149.

1.6. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145–ФЗ: по сост. на 28 ноября 2018 г. // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.

1.7. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14–ФЗ: по сост. на 01 сентября 2018 г. // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №5. – Ст. 410.

1.8. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51–ФЗ: по сост. на 03 августа 2018 г. // Собрание законодательства РФ. – 1994. – №32. – Ст. 3301.

1.9. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 03 августа 2018 г. № 301–ФЗ: по сост. на 27 ноября 2018 г. // Российская газета. – 2018. – № 170.

1.10. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты: федеральный закон от

19 июля 2018 г. № 199–ФЗ: по сост. на 27 ноября 2018 г. // Российская газета. – 2018. – № 160.

1.11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты: федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 335–ФЗ: по сост. на 28 декабря 2017 г. // Российская газета. – 2017. – № 271.

1.12. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты: федеральный закон от 30 сентября 2017 г. № 286–ФЗ: по сост. на 27 ноября 2017 г. // Собрание законодательства РФ. – 2017. – № 40. – Ст. 5753.

1.13. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 366–ФЗ: по сост. на 27 ноября 2017 г. // Российская газета. – 2014. – № 272.

1.14. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации...: федеральный закон от 30 сентября 2013 г. № 268–ФЗ: по сост. на 28 декабря 2016 г. // Российская газета. – 2013. – № 223.

1.15. О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 29 ноября 2012 г. № 204–ФЗ // Российская газета. – 2012. – № 278.

1.16. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 28 ноября 2011 г. № 338–ФЗ: по сост. на 27 ноября 2017 г. // Парламентская газета. – 2011. – № 52–53.

1.17. О внесении изменений в статью 342 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон от 21 июля 2011 г. № 258–ФЗ: по сост. на 24 ноября 2014 г. // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4606.

1.18. О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации...: федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 158–ФЗ: по сост. на 23 ноября 2015 г. // Российская газета. – 2008. – № 160.

1.19. О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации...: федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 151–ФЗ: по сост. на 24 ноября 2014 г. // Российская газета. – 2006. – № 165.

1.20. О защите конкуренции: федеральный закон от 26 июля 2006 г. № 135–ФЗ: по сост. на 29 июля 2018 г. // Российская газета. – 2006. – № 4128.

1.21. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации...: федеральный закон от 07 июля 2003 г. № 117–ФЗ: по сост. на 05 апреля 2016 г. // Российская газета. – 2003. – № 132.

1.22. О соглашениях о разделе продукции: федеральный закон от 30. декабря 1995 г. № 225–ФЗ: по сост. на 05 апреля 2016 г. // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 18.

1.23. О естественных монополиях: федеральный закон от 17 августа 1995 г. № 147–ФЗ: по сост. на 29 июля 2017 г. // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 34. – Ст. 3426.

1.24. О таможенном тарифе: закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003–1: по сост. на 28 декабря 2016 г. // Российская газета. – 1993. – №107.

1.25. О недрах: закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395–1: по сост. на 30 сентября 2017 г. // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 10. – Ст. 823.

1.26. О порядке введения в действие Положения о порядке лицензирования пользования недрами: Постановление Верховного Совета РФ от 15 июля 1992 г. № 3314–1: по сост. на 05 апреля 2016 г. // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1992. – № 33. – Ст. 1917.

1.27. Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от

30 августа 2013 г. № 754: по сост. на 12 декабря 2017 г. // Собрание законодательства РФ. – 2013. – № 36. – Ст. 4582.

1.28. Об утверждении технического регламента «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту»: Постановление Правительства РФ от 27 февраля 2008 г. № 118: по сост. на 11 октября 2012 г. // Собрание законодательства РФ. – №9. – Ст. 854.

1.29. О составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию: Постановление Правительства РФ от 16 февраля 2008 г. № 87: по сост. на 21 апреля 2018 г. // Собрание законодательства РФ. – 2008. – №8. – Ст. 744.

1.30. О государственном регулировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий по транспортировке нефти и нефтепродуктов: Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2007 г. № 980: по сост. на 04 сентября 2015 г. // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 2. – Ст. 104.

1.13. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме: приказ ФНС России от 14 мая 2015 г. № ММВ-7-3/197@: по сост. на 17 апреля 2017 г. // Официальный интернет-портал правовой информации: сайт. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201506090026> – 2015 (дата обращения: 26.10.2018).

1.32. Об утверждении Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых: приказ МНС РФ от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731 // Российская газета. – 2004. – № 17.

2. Научная и учебная литература

2.1. Агузарова Ф.С. Роль налога на добычу полезных ископаемых в бюджетной системе Российской Федерации / Ф.С. Агузарова. // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – С. 98–105.

2.2. Адвокатова А.С. Правовая природа налоговых льгот. Теория и правоприменительная практика / А.С. Адвокатова. // Научные записки молодых исследователей. – 2014. – С. 36–41.

2.3. Алабердеев Р.Р. Налоговая преступность в нефтегазовом комплексе России / Р.Р. Алабердеев. // Journal of economic regulation (Вопросы регулирования экономики). – 2011. – № 1. – Т. 2. – С. 29–46.

2.4. Алексей Калачев: предлагаемый механизм гибких акцизов – не что иное, как «заплата» [Электронный ресурс]. // Нефть и капитал: сайт. – URL: <https://oilcapital.ru/comment/aleksey-kalachyov/24-07-2018/aleksey-kalachyov-predlagaemyu-pravitelstvom-mehanizm-gibkih-aktsizov-zaplatka-dlya-pokrytiya-disproportsii-rynka> (дата обращения: 27.10.2018).

2.5. Анализ руководством финансового состояния и результатов деятельности компании за 3 месяца, завершившихся 30 июня и 31 марта 2018, а также за первое полугодие 2018 и 2017 годов // ПАО «НК «Роснефть»: сайт. URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_2Q2018.pdf (дата обращения: 02.12.2018).

2.6. Анисимов А. П. Земельное право России / А.П. Анисимов, А.Я. Рыженков, С.А. Чаркин. – М.: Юрайт, 2014. – 4 изд. – 433 с.

2.7. Анищенко В.А. «Налоговый маневр» как предварительный шаг к переходу к налогообложению результатов хозяйственной деятельности нефтегазовых компаний / В.А. Анищенко. // Вестник университета. – 2015. – №5. – С. 127–130.

2.8. Анищенко В.А. Трансформация российской системы налогообложения добычи углеводородного сырья / В.А. Анищенко. // Вестник Университета. – 2014. – №12. – С. 90–96.

2.9. Архипцева Л.М. О реформировании налоговых льгот / Л.М. Архипцева, Д.Б. Волков. // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2013. – №20 (209). – С. 57–64.

2.10. Байгозин К.И. О соотношении правовых позиций высших судов по отдельным вопросам уплаты налога на добычу полезных ископаемых / К.И. Байгозин. // Вестник СПбГУ. – 2014. – Сер. 14. – Вып. 3. – С. 87–93.

2.11. Баландина А.С. Реформирование системы налоговых льгот нефтегазового сектора России / А.С. Баландина. // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2013. – №4. – С. 110–115.

2.12. Бурутин В.В. Проблемы налогообложения нефтяной отрасли и государственное регулирование ее развития / В.В. Бурутин. // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2013. – С. 93–96.

2.13. Гармаева М.А. Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот / М.А. Гармаева. // Право и экономика. – 2008. – № 7. – С. 62–66.

2.14. Германова М.А. Объект НДС: коллизии правового регулирования / М.А. Германова. // Право и экономика. – 2016 – № 4. – С. 55–59.

2.15. Голованов Г.Р. Правовая природа нулевой ставки налога на добычу полезных ископаемых / Г.Р. Голованов. // Налоговый вестник. – 2008. – №9. – С. 3–8.

2.16. Голованов Г.Р. Правовое регулирование налога на добычу полезных ископаемых: автореф. дис. .. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Г.Р. Голованов. – М., 2009. – 27 с.

2.17. Головецкий Н.Я. Механизмы реформирования налогообложения в нефтяной отрасли России / Н.Я. Головецкий, В.В. Гребенник, С.Ю. Евдокимов. // Интернет-журнал Науковедение. – 2016. – Том 8, №5. – С. 1–7.

2.18. Гончаренко Л.И. О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики / Л.И. Гончаренко, Н.П. Мельникова. // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – №2. – С. 97–105.

2.19. Горбунова Е.Н. Налоговая политика в нефтяной отрасли России: от налоговых маневров к реформе налогообложения отрасли / Е.Н. Горбунова. // Налоги и финансы. – 2016. – №1. – С. 36–41.

2.20. Горбунова Е.Н. Налоговая политика государства в нефтяной отрасли как инструмент обеспечения финансовой безопасности РФ в период нестабильной экономической и политической ситуации в стране / Е.Н. Горбунова. // Вестник Югорского государственного университета. – 2017. – Выпуск 1 (44). – С. 97–101.

2.21. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. / А.В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

2.22. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления // монография. – М.: ИЦ РИОР: НИЦ Инфра-М. – 2013. – 246 с.

2.23. Дуюнов А.Г. НДС: нововведения при нефтедобыче / А.Г. Дуюнов. // Налоговед. – 2006. – № 12. – С. 9–10.

2.24. Елена Корзун: независимые нефтяные компании были, есть и будут [Электронный ресурс] // Новые известия: сайт. – URL: <https://newizv.ru/interview/01-11-2017/elena-korzun-nezavisimye-neftyanye-kompanii-byli-est-i-budut> (дата обращения: 08.11.2018).

2.25. Елена Корзун: фискальная политика государства настроена на крупных игроков [Электронный ресурс]. // Нефть и капитал: сайт. – URL: <https://oilcapital.ru/interview/14-09-2018/elena-korzun-fiskalnaya-politika-gosudarstva-nastroena-na-kрупnyh-igrokov> (дата обращения: 29.10.2018).

2.26. Ерофеев А.К. Правовое регулирование нефтегазовых корпоративных отношений (зарубежный опыт и российская практика) / А.К. Ерофеев, Е.Б. Ножкина. // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2014. – № 5 (100). – С. 141–151.

2.27. Зарипов В.М. Если КС РФ и ВАС РФ расходятся во мнениях / В.М. Зарипов. // Налоговые споры – 2012. – №5. – С. 38–73.

2.28. Золотарёва И.К. Комментарий основных изменений налогового законодательства Российской Федерации, вступивших в силу с начала 2012 года / И.К.Золотарева // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2013. – № 3. – С. 21–31.

2.29. Искрицкая Н.И. Ключевые риски и эффективность налоговых льгот при разработке месторождений трудноизвлекаемых запасов нефти / Н.И. Искрицкая, О.Е. Савенкова. // Георесурсы. – 2015. – №3 (62). – С. 7–11.

2.30. Кондуков П., Хасанова Л. Что нам готовит НДС / П. Кондуков, Л. Хасанова. // Нефть и капитал. – 2018. – №3. – С. 16–18.

2.31. Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. .. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Р.К. Костянян. – М., 2008. – 22 с.

2.32. Крохина Ю. А. Финансовое право России / Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Г.А. Тосунян; под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: Норма, 2008. – 3-е изд. – 720 с.

2.33. Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы / Г.В. Кутергина, Е.Р. Мингазинова. // Известия Дальневосточного федерального университета. – 2014. – №1. – С. 84–99.

2.34. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. – М.: ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.

2.35. Налоговое право России: учебник для вузов / Ю.А. Крохина [и др.]. – М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М. – 2014. – 5-е изд., испр. – 704 с.

2.36. Налоговый маневр [Электронный ресурс]: налогово-правовой словарь. – URL: <http://taxslov.ru/n374.htm> (дата обращения: 20.11.2018).

2.37. Овинникова К.Н. Современное состояние нефтегазового комплекса России и его проблемы / К.Н. Овинникова. // Известия Томского политехнического университета. Инжиниринг георесурсов. – 2013. – Том 322, № 6. – С. 47–51.

2.38. Палювина А.С. Налогообложение добычи нефти в современной России: проблемы и перспективы / А.С. Палювина. // Научные записки молодых исследователей. – 2016. – №4–5. – С. 27–37.

2.39. Пансков В.Г. Налогообложение природных ресурсов: проблемы и пути решения / В.Г. Пансков. // ЭТАП: экономическая теория, анализ и практика. – 2018. – С. 91–104.

2.40. Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков. // Финансы и кредит. – 2014. – №4 (580). – С. 43–49.

2.41. Пепеляев С.Г. Налоговое право в решениях КС РФ 2013 г. / С.Г. Пепеляев. // Сб. материалов XI Международной научно-практической конференции 11 – 12 апреля 2014 г., Москва. – М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 256 с.

2.42. Понкратов В.В. Налоговые инструменты изъятия природной ренты при добыче нефти и газа / В.В. Понкратов. // Экономика. Налоги. Право., 2014. – С. 28–32.

2.43. Понкратов В.В. Оценка целесообразности применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья в Российской Федерации / В.В. Понкратов. // Вестник Омского университета. – 2013. – №2. – С. 178–182.

2.44. Привалов Н.Г. Проблемы исчисления налога на добычу полезных ископаемых в нефтегазовом комплексе / Н.Г. Привалов, С.Г. Привалова. // Записки Горного института. – 2017. – Т. 224. – С. 255–262.

2.45. Принят закон о введении НДС для нефтяной отрасли [Электронный ресурс]. // Нефть и капитал: сайт. – URL: <https://oilcapital.ru/news/regulation/05-07-2018/prinyat-zakon-o-vvedenii-ndd-dlya-neftyanoy-otrasli> (дата обращения: 20.11.2018).

2.46. Рейтинг РБК 500: РБК представляет 500 крупнейших по выручке компаний России за 2017 г. // Информационное агентство РБК [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.rbc.ru/rbc500/> (дата обращения: 15.11.2018).

2.47. Рощупкина В.В. Показатель налоговой нагрузки как индикатор эффективности фискальных мер государства / В.В. Рощупкина. // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – №2. – С. 133–141.

2.48. Салиева Р.Н. Законодательное обеспечение нефтедобычи в Российской Федерации: состояние и перспективы развития / Р.Н. Салиева. // Журнал «Энергетическое право». – 2015. – №2. – С. 26–29.

2.49. Сидорова Л.А. Совершенствование механизма налогового стимулирования освоения низкорентабельных месторождений нефти / Л.А. Сидорова, В.И. Тарасенко. // Интерэкспо Гео-Сибирь. – 2016. – С. 26–32.

2.50. Топорнин Б.Н. Отрасль права // Юридическая энциклопедия / Б.Н. Топорнин, В.А. Четвернин. – М.: Юристъ, 2001. – С. 700–701. – 1272 с.

2.51. Трофимов С.Е. О государственном регулировании нефтегазового комплекса / С.Е. Трофимов. // Журнал «Вопросы экономики». – 2018. – № 1. – С. 151–160.

3. Материалы судебной практики

3.1. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Саратовнефтегаз» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда РФ от 24 декабря 2013 г. № 2059–О [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения – 07.06.2017).

3.2. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Оренбургнефть» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2013 г. № 189–О [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения – 07.06.2017).

3.3. Определение Конституционного Суда РФ от 01.12.2009 № 1484-О-О3 [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения – 20.10.2017).

3.4. Определение Конституционного Суда РФ от 01 октября 2009 г. № 1268-О-О [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения – 21.10.2017).

3.5. Постановление Президиума ВАС РФ от 08 ноября 2011 г. № 5292/11 по делу № А03-5096/2010 [Электронный ресурс]. // Федеральные

арбитражные суды Российской Федерации: сайт. – URL: http://arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_8958e7d1-3e54-4b8b-9156-8156e65bfb86 (дата обращения – 19.10.2017).

3.6. Постановление Президиума ВАС РФ от 08 декабря 2009 г. № 11715/09 по делу № А40-60571/08-109-188 [Электронный ресурс]. // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: сайт. – URL: http://arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_dd784670-ff84-4b50-9d89-cfbd64d6f25a (дата обращения – 22.10.2017)

3.7. Постановление Президиума ВАС РФ от 19 июля 2005 г. № 3788/05 по делу № А60-30579/02-С5 // Вестник ВАС. – 2005. – № 12.

3.8. Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости» [Электронный ресурс]. // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации: сайт. – URL: http://arbitr.ru/as/pract/post_plenum/18447.html (дата обращения – 23.10.2017).

3.9. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 10 апреля 2018 г. по делу №А12-2669/2018 [Электронный ресурс]. // Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). – URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/c515141d-44c4-49a3-9399-60195ad8c151> (дата обращения – 27.09.2018).

3.10. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 августа 2015 г. по делу № А40-67413/15 [Электронный ресурс]. // Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). – URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/e3695d6c-6067-4f55-afab-c35e8d02d4bb> (дата обращения – 27.09.2018).

3.11. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 01 июня 2012 г. по делу № А40-36078/2012 [Электронный ресурс]. // Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). – URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/b82ed337-86cf-44a4-b1c4-ec91432dfc14> (дата обращения – 11.05.2017)

3.12. Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 20 мая 2009 г. по делу № А47-9946/2008 [Электронный ресурс]. // Электронное правосудие – банк решений арбитражных судов (картотека). – URL: <http://kad.arbitr.ru/Card/dbc5378d-6adc-4443-be94-1e85e8375faa> (дата обращения - 27.04.2017).