

Что нам готовит НДС?



Павел Кондуков
директор Группы КПИМГ
по оказанию налоговых услуг
компаниям нефтегазового сектора



Лилия Хасанова
старший консультант Группы КПИМГ
по оказанию налоговых услуг
компаниям нефтегазового сектора

Необходимость быстрой реакции на изменения в нефтяной отрасли, включая разработку новых подходов к ее налогообложению, которые позволят создать стимулы для освоения новых месторождений и добычи углеводородного сырья, обсуждается уже не первый год. Но позволит ли новая реформа существенно снизить не только налоговую, но и административную нагрузку и оказать благоприятный эффект на экономику нефтегазовых проектов с самых ранних этапов реализации?

Долгий путь к НДС

Сама идея о налоге на дополнительный доход (НДД) появилась еще в начале 2000-х годов, когда велись обсуждения того, какую налоговую модель выбрать для налогообложения добывающего сектора. Итогом стало введение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) — на тот момент основной задачей было организовать простое и понятное администрирование налога, любые сложности в этом процессе могли привести к злоупотреблениям.

Однако уже в 2012 году — на фоне снижения темпов роста добычи углеводородного сырья (с 1-2,2% в период 2008-2013 годов до 0,5% в 2014 году), сокращения среднего дебита действующих и новых скважин, роста их обводненности, а также увеличения доли неэксплуатируемого распределенного фонда недр — началось активное обсуждение необходимости замены текущего НДПИ на новую систему налогообложения на основе финансового результата.

В условиях стабильно высоких мировых цен на нефть вплоть до

2015 года указанная инициатива считалась неактуальной. Однако на фоне экономического кризиса, санкций и ухудшения структуры запасов нефти требовалась законодательная инициатива, которая позволила бы не только соблюсти баланс между интересами бюджета страны и интересами нефтяного бизнеса, но также и привести к значительному вкладу инвестиций в нефтегазодобывающую отрасль.

Результатом данной работы стал представленный в 2016 году Министерством финансов РФ проект налога на дополнительный доход (НДД).

Предполагалось, что законопроект может быть принят в конце 2017 года (внесен в Госдуму 27 ноября 2017 года) и вступить в силу с начала 2018 года в виде эксперимента для пилотных проектов, однако по итогам обсуждения законопроекта в рамках совещания «О развитии нефтяной отрасли в Российской Федерации» правительства РФ в ноябре 2017 года было принято решение отложить его введение на 2019 год. По словам представителей Минэнерго, предполагается, что новый налоговый режим будет

одобрен Госдумой в первом квартале 2018 года и вступит в силу с 1 января 2019 года.

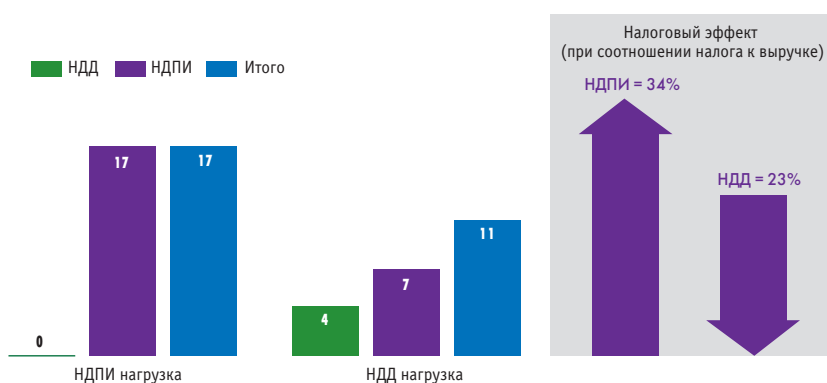
Что обещают нефтегазовому сектору?

По мнению правительства РФ, налог на добавленный доход от добычи УВС станет гибким механизмом, который позволит запустить пилотные проекты на ряде месторождений, которые в настоящий момент имеют непривлекательную экономику.

Фактически государство предлагает до момента окупаемости проекта сделать налоговую нагрузку существенно ниже, чем она установлена при действующем НДПИ (см. «Налоговая нагрузка для пилотных проектов»), что позволит сократить объемы и сроки кредитов под каждый проект, повысить рентабельность и быстрее выйти на самоокупаемость.

Новый налог сможет применяться не на всех месторождениях, а только на определенных новых и зрелых, в том числе относящихся к ТРИЗ. Характеристики таких месторождений, к которым может быть применен НДС, представлены в таблице 1.

Налоговая нагрузка для «пилотных проектов», млрд руб.



При этом уплата налога на дополнительный доход не освобождает налогоплательщика от уплаты НДС и таможенных пошлин (включены в расчет НДС) в отношении пилотных месторождений в периметре НДС, но уплачиваться он будет для нефти по меньшей ставке по сравнению со стандартными месторождениями, не участвующими в эксперименте.

Дополнительным бонусом для налогоплательщиков станут предусмотренные законопроектом «налоговые каникулы» в отношении гринфилдов (1-я и 4-я группы месторождений) и месторождений с трудноизвлекаемыми запасами (ТРИЗ), а именно — применение понижающего коэффициента к ставке НДС в зависимости от срока промышленной разработки/эксплуатации (от 40% до 100%).

Интересной особенностью НДС в текущей редакции является возможность уменьшения налоговой базы НДС на так называемые «расчетные исторические убытки», которые будет разрешено рассчитывать и учитывать ретроспективно начиная с 2011 года (с 2007 года для месторождений 1-й группы, расположенных в пределах российской

таблица 1. Группы месторождений, к которым может быть применен НДС

	Гринфилды в Восточной Сибири	Месторождения ТРИЗ	Браунфилды в Западной Сибири	Гринфилды в Западной Сибири
Степень выработанности	<5%	—	20-80% 10-80% для блоков, находящихся в разработке не менее 6 лет	<0,05
Применимость НДС	По умолчанию, однако у налогоплательщика есть право на отказ от применения НДС при подаче уведомления в налоговый орган	Уведомительный (налогоплательщик уведомляет налоговые органы о переходе на НДС)	обязательный	
Общие ограничения	Отсутствуют	Отсутствуют	Совокупная добыча нефти и газового конденсата >15 млн тонн	Начальные извлекаемые запасы нефти участка недр составляют <10 млн тонн, а совокупные <50 млн тонн
Ограничения по перечню месторождений	Не ограниченный перечень	Месторождения, указанные в примечании 8 к Таможенному тарифу	35 месторождений, расположенных по указанным в законопроекте координатам	11 месторождений, расположенных по указанным в законопроекте координатам

му учету на этом или другом месторождении.

Существенными рисками в данной области являются усложнение учета организации и невозможность распределения расходов между месторождениями, применяющими НДС, необходимость разработки отдельных ключей распре-

ной формуле» НДС будет ниже минимальной налоговой базы, рассчитанной по указанной в законопроекте формуле. В частности, для гринфилдов такая обязанность будет сохраняться на протяжении восьми лет с начала промышленной добычи нефти, а для ТРИЗ — по истечении трех лет.

Минимальная налоговая база определяется как величина расчетных доходов от добычи УВС за вычетом расчетных расходов, расходов в части налогов и сборов (кроме налога на прибыль) и предельных расходов на добычу УВС, рассчитываемых как 9520 руб. на тонну добытого углеводородного сырья (7140 руб./т для 2019-2020 годов).

Исходя из вышеизложенного, становится очевидно, что предлагаемый порядок расчета НДС не может быть признан в полной мере прозрачным и понятным в связи с наличием огромного количества вспомогательных коэффициентов, ограничений на формирование показателей налоговой базы и формульного регулирования отдельных параметров налоговой базы. Однако, по мнению законодателей, такие «неудобства» будут компенсированы существенным снижением налоговой нагрузки по сравнению с текущим НДС.

Для исследования налоговой эффективности НДС специалисты

НДД ПОТРЕБУЕТ ОТ КОМПАНИЙ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ПО МЕСТОРОЖДЕНИЯМ, А ЗНАЧИТ АВТОМАТИЗАЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДОЛОГИЙ УЧЕТА

части дна Каспийского моря), а также применение к переносимым на будущее убыткам коэффициента индексации в размере 1,163.

Сложности раздельного учета

Однако наряду с предлагаемыми мерами стимулирования, «неудобством» для налогоплательщика станет необходимость ведения раздельного учета доходов и расходов по каждому участку недр, в отношении которых рассчитывается НДС. Порядок ведения раздельного учета таких доходов и расходов должен определяться налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаться в учетной политике на 10 лет. При этом учтенные суммы фактических расходов на одном месторождении не подлежат повторно-

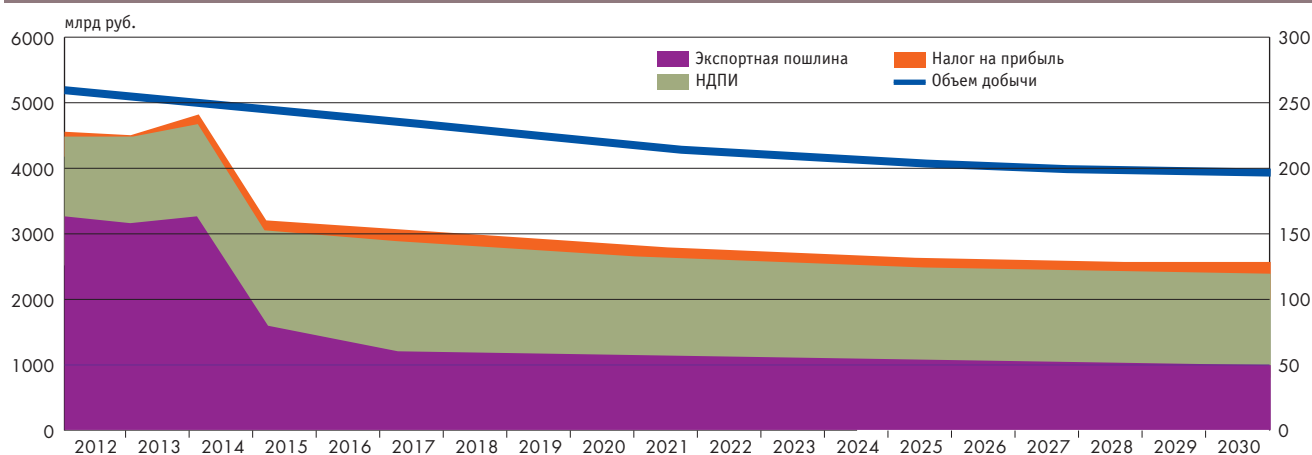
деления косвенных расходов, административные издержки, в том числе на наем дополнительного персонала, а также потенциальное возникновение споров с налоговыми органами в отношении разработанных методик распределения расходов.

Если посчитать

Согласно законопроекту, налоговая база НДС определяется как расчетная выручка от реализации УВС за вычетом фактических и расчетных расходов. Ставка НДС в текущей версии законопроекта составляет 50%.

Существенным препятствием для занижения налоговой базы по НДС для налогоплательщиков станет обязанность исчислять и уплачивать минимальный НДС в случае, если налоговая база по «стандарт-

Экономический эффект при действующей системе налогообложения



КПМГ выбрали ряд месторождений в Западной Сибири, относящихся к перечисленным в законопроекте пилотным проектам, и провели сравнительный анализ между текущей налоговой нагрузкой по НДС и налоговой нагрузкой по модели НДС (с учетом «усеченного» НДС). В качестве базы для расчета принимались показатели крупнейшей нефтяной компании за 2016 год.

Предварительные модельные расчеты КПМГ показали, что обещанные законопроектом льготы и преференции действительно позво-

такие методологии, что может впоследствии стать основанием для возникновения налоговых споров. Такой риск, безусловно, может быть mitigирован тем, что законопроектом предусмотрено право налогоплательщика согласовать свой подход к учету расходов с налоговым органом. Однако, как это будет работать на практике, неизвестно.

— Государство с помощью регулирования тарифов для расчетных расходов получает возможность фиксировать поступления в бюджет без привязки к экономике проектов.

Дальнейшая судьба законопроекта

Несмотря на отмеченные недостатки, в сложившейся экономической ситуации сам факт принципиальной поддержки системы налогообложения нефтяной отрасли, а также подготовку текста законопроекта с детальными параметрами нового налога и внесение законопроекта в Госдуму уже можно считать значительным шагом вперед в направлении создания благоприятных условий для инвестиций в разработку более широкого круга месторождений.

В целом эксперты сходятся во мнении, что введение нового налога позволит улучшить экономические показатели разработки пилотных месторождений.

Конечно, с началом действия НДС в отношении пилотных месторождений работа по совершенствованию налоговой системы добывающей отрасли только начнется.

Компаниям важно административно подготовиться к исчислению нового налога, в частности улучшить налоговую функцию в организациях. Дополнительно компаниям потребуется внедрение отдельного учета по месторождениям, что затрагивает вопросы методологии и автоматизации.

Учитывая, что рассмотрение законопроекта находится в процессе и пока не очевидно, что законопроект будет принят в течение 2018 года, у нефтегазового бизнеса еще имеется достаточно времени для подготовки к новому налоговому режиму.

С НАЧАЛОМ ДЕЙСТВИЯ НДС В ОТНОШЕНИИ ПИЛОТНЫХ МЕСТОРОЖДЕНИЙ РАБОТА ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ ТОЛЬКО НАЧНЕТСЯ

ляют существенно снизить налоговую нагрузку для нефтегазового сектора (см. «Экономический эффект при действующей системе налогообложения»).

Проблемные области

Указанные расчеты подтверждают эффективность новой налоговой реформы в части снижения налоговой нагрузки, по сравнению с текущей, для нефтегазового сектора.

Тем не менее в ходе расчетов специалисты КПМГ установили следующие проблемные области.

— Законопроект не содержит четких указаний в отношении методологии распределения прямых и косвенных расходов и приводит к необходимости налогоплательщику самостоятельно разрабатывать

— Выручка при расчете налоговой базы определяется расчетным путем, таким образом факт реализации УВС в расчет не принимается.

— В некоторых случаях НДС при расчете по формуле, предложенной в законопроекте, имеет отрицательное значение — например, если ежемесячная таможенная пошлина превышает среднемесячную цену нефти Urals. При этом законопроект не объясняет, какие действия должен предпринять налогоплательщик в указанной ситуации.

Неочевидным для налогоплательщика остается и порядок перехода на новую систему: законопроектом не предусмотрены ни документальные формы уведомления о применении/неприменении НДС, ни формы декларации по НДС.