КАК СЧИТАТЬ НАЛОГИ ПРИ БУРЕНИИ БОКОВЫХ СТВОЛОВ?

В деле № А40-7640/09-115-26 ОАО «Славнефть-Мегионнефтегаз» (далее — Славнефть) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании частично недействительным решения налоговой инспекции, вынесенного по результатам выездной налоговой проверки за 2005—2006 гг.

В данном деле много эпизодов, однако наиболее интересный из них, дошедший до ВАС РФ, связан с тем, что налоговая инспекция обнаружила следующее.

Славнефть включила в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, расходы на оплату стоимости работ по бурению боковых стволов скважин (профессиональный термин «зарезка боковых стволов»), посчитав их расходами на капитальный ремонт.

Налоговая инспекция не согласилась с квалификацией произведенных затрат. По ее мнению, они должны увеличивать амортизационную стоимость основного средства — скважины. В связи с этим налоговая инспекция доначислила сумму налога на прибыль.

Арбитражный суд г. Москвы заявленное требование удовлетворил частично, однако по рассматриваемому вопросу согласился с позицией налоговой инспекции и отказал в удовлетворении требований общества. Ориентируясь на признаки, установленные ст. 257 НК РФ, он отнес работы по зарезке боковых стволов к реконструкции скважины в связи со следующим.

1. Было изменено внутреннее устройство скважины (построен новый ствол с установкой дополнительного оборудования).
2. Были увеличены технико-экономические показатели скважины.
3. Были подготовлены проектные документы в отношении работ по каждой скважине.
4. Целью работ являлось увеличение мощностных характеристик скважины.

Девятый арбитражный апелляционный суд и ФАС Московского округа оставили в силе решение суда в данной части.

Однако в Определении о передаче дела в Президиум ВАС РФ от 26.10.2010 № ВАС-11495/10 было отмечено, что в судебной практике встречался и иной подход к квалификации расходов по бурению боковых стволов в добывающих скважинах. По некоторым делам суды не признавали работы по бурению боковых стволов работами по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению объектов основных средств, т.е. скважин. Следовательно, такие расходы не должны увеличивать амортизационную стоимость скважин и должны уменьшать налогооблагаемый доход в период, когда они были произведены.

Президиум ВАС РФ Постановлением от 01.02.2011 № 11495/10 отменил решения судов первой, второй и кассационной инстанций в части доначисления налога на прибыль и налога на имущество, а также соответствующих сумм пеней и штрафа. Президиум ВАС РФ отнес работы по бурению боковых стволов в бездействующих скважинах и буровые работы, проведенные в связи с истощением запасов нефти, к реконструкции, а работы, проведенные в технически неисправных скважинах — к капитальному ремонту. Дело было передано на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Loaded: 27-04-2024 AMt 08:10:16

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

Лагутин Игорь Борисович, доцент кафедры финансового права НИУ ВШЭ, кандидат юридических наук:

— В настоящее время в России часто встречаются существенные разногласия между налоговым законодательством (что говорит о его несовершенстве) и различными техническими актами и регламентами, регулирующими ту или иную деятельность, часто принятыми еще в СССР. Примером такого разногласия является и данное дело.

Согласно п. 2 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ доходы, полученные от реализации прочего имущества, уменьшаются на цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ. В п. 2 ст. 254 НК РФ говорится, что в расходах учитывается стоимость имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при их ремонте. Оплата работ по зарезке бокового ствола на буровой скважине является расходами на модернизацию или реконструкцию данной скважины. При этом НК РФ не разъясняет, можно ли признать расходами материалы, полученные в ходе модернизации (реконструкции) основного средства.

В настоящее время имеются две кардинально противоположные точки зрения по данному вопросу: 1) стоимость имущества, образовавшегося при модернизации и реконструкции, в расходах не учитывается; 2) данные расходы можно рассматривать в качестве расходов на модернизацию и реконструкцию. Судебной практики по данному вопросу не много. Примером является комментируемое судебное дело.

Основаниями решений судов первой, апелляционной и кассационной инстанций является то, что налоговым органом были отождествлены понятия реконструкции и переустройства объекта основных фондов, связанного с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей с целью увеличения производственных мощностей и показателей фактической нефтедобычи. В силу ст. 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Пункт 5 ст. 270 НК РФ указывает, что при определении налоговой базы налога на прибыль организаций расходы в виде расходов по приобретению или созданию амортизируемого имущества не учитываются. Но в п. 2 ст. 257 НК РФ определяется, что в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям первоначальная стоимость основных средств изменяется.

Произведенные ОАО «Славнефть» работы проводились не только с целью восстановления продуктивности скважины, но и с целью увеличения ее мощностных характеристик как объекта основных средств. В этом случае суд посчитал, что затраты общества на работы по зарезке боковых стволов на скважинах являются расходами на реконструкцию и должны быть отнесены на увеличение стоимости объектов основных средств, которая включается в расходы по налогу на прибыль путем амортизационных отчислений.

При этом суд обращает внимание на то, что решение спора по настоящему делу имеет существенное значение для арбитражных судов, поскольку буровые работы по упомянутой технологии проводятся нефтегазодобывающими предприятиями по единой техно-

Loaded: 27-04-2024 AMt 08:10:16

логической схеме на любых месторождениях, значит, подобные споры будут возникать и дальше. Именно поэтому это дело было передано в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, который, однако, постановил отменить решение о доначислении открытому акционерному обществу «Славнефть» 69 096 011 руб. налога на прибыль и 2 680 152 руб. налога на имущество, а дело в отмененной части направить на повторное рассмотрение. По мнению Президиума ВАС РФ, увеличение суточного объема добычи нефти само по себе не является достаточным и определяющим критерием для квалификации упомянутых работ в качестве капитального ремонта или реконструкции, так как не установлено, что именно реконструкция скважины явилась причиной увеличения нефтедобычи. Более того, судами не выяснены обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость проведения буровых работ. Президиум ВАС РФ посчитал, что работы, проведенные в технически неисправных скважинах или в связи с предельной обводненностью пластов, образовавшейся в результате прорыва пластовых вод, следует признать капитальным ремонтом.

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

Тарасов Роман Геннадьевич, юрист:

— Предмет комментируемого спора заключается в квалификации расходов нефтегазодобывающих организаций на оплату стоимости работ по бурению боковых (наклонных, горизонтальных) стволов в действующих добывающих нефтяных и газонефтяных скважинах, а именно: необходимо ли относить данные затраты к текущим расходам либо к затратам на увеличение стоимости основных средств с последующим отнесением их в расходы по налогу на прибыль через амортизационные отчисления?
На момент написания настоящего комментария были опубликованы Определение ВАС РФ от 26.10.2010 № ВАС-11495/10 по делу № А40-7640/09-115-26 (далее — Определение ВАС РФ) и Постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 № 11495/10 (далее — Постановление ВАС РФ).

Расходы на бурение боковых стволов в скважинах: капитальные или текущие?
Ранее в судебной практике по рассматриваемому вопросу существовало две позиции. По сути, в обоих случаях суды признавали право налогоплательщика уменьшить налоговую базу на произведенные расходы. Вопрос заключался лишь в том, в каком порядке такие затраты должны относиться к различным расходам.

1. Первая позиция состояла в том, что работы по бурению боковых стволов подлежат включению в текущие расходы, так как не отвечают критериям, установленным ст. 257 НК РФ для капитализируемых расходов — достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, технического перевооружения основных средств, являясь неотъемлемым технологическим этапом эксплуатации добывающей скважины, направленным на восстановление ее работоспособности. Таким образом, в рассматриваемом случае имеет место лишь оптимизация режима эксплуатации, которая приводит к повышению нефтеотдачи нефтяных слоев.
2. Вторая позиция судов заключалась в том, что работы по бурению боковых скважин соответствуют критериям отнесения работ к реконструкции, так как целью их проведения является увеличение мощностных характеристик (дебита по добычи нефти, т.е. количества нефти, извлекаемой из недр за единицу времени), что влечет повыше-

Loaded: 27-04-2024 AMt 08:10:16

ние технико-экономических показателей объекта основных средств. При этом суды учитывали, в частности, изменение технических характеристик скважины, установку нового дополнительного оборудования, выход на новый пласт (горизонт) добычи нефти, иные обстоятельства.

Суды, поддерживающие как первую, так и вторую позицию, с учетом анализа применимых подзаконных нормативных актов, исследовали цели проведения работ по бурению боковых стволов в скважинах и их результаты.

ВАС РФ пришел к выводу, что дебит скважины по нефти — это динамический (нестабильный) показатель, который зависит от различных внешних факторов, в частности, геологической характеристики пласта, интенсивности отбора полезного ископаемого, мероприятий по воздействию на пласт и ряда других. При этом дебит скважины не обусловлен исключительно характеристиками скважины как объекта основных средств или изменением ее конструкции. Соответственно, его величина не может являться критерием разграничения реконструкции и капитального ремонта скважины. Суд также отметил, что причинная связь между изменением конструкции скважины, ее техническими характеристиками и повышением нефтедобычи при рассмотрении дела не была установлена.

Следуя позиции ВАС РФ, для разграничения реконструкции и капитального ремонта необходимо исследовать обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость в проведении буровых работ. Так, если работы проводились в отношении бездействующих скважин либо в связи с истощением запасов нефти, они относятся к реконструкции. Если же работы проводились в технически неисправных скважинах или в связи с предельной обводненностью пластов, образовавшейся в результате прорыва пластовых вод, то данные работы следует признавать капитальным ремонтом.

Увеличение налоговой базы по налогу на имущество организаций

Из судебных актов, принятых судами первой, апелляционной и кассационной инстанций следует, что в связи с переквалификацией расходов на бурение боковых скважин также и для целей бухгалтерского учета налоговым органом был доначислен налог на имущество организаций.

В Определении ВАС РФ отмечена взаимосвязь выводов, сделанных в отношении налога на прибыль организаций, с правилами исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций (стоимость основных средств для целей бухгалтерского учета).

В частности, в Определении ВАС РФ указано, что затраты на модернизацию и реконструкцию после их окончания увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств, если в результате улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) этого объекта.

При этом в Постановлении ВАС РФ вопросы, связанные с налогом на имущество организаций, отдельно не проанализированы. Учитывая позицию, изложенную в Постановлении ВАС РФ в отношении налога на прибыль организаций, представляется правильным следующий вывод: в тех случаях, когда бурение боковых стволов не является реконструкцией нефтегазовых скважин, стоимость основных средств не должна увеличиваться. Соответственно, в таких случаях не подлежит увеличению и налоговая база по налогу на имущество организаций.

Постановление ВАС РФ вносит определенность в достаточно непростой вопрос, а налогоплательщики могут использовать изложенную в документе правовую позицию для разграничения реконструкции нефтегазовых скважин и их капитального ремонта.

Loaded: 27-04-2024 AMt 08:10:16