|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

**Принята ОК Нефтегаз 2018-12-11**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-94/2018-ОК Нефтегаз  
«НАЛОГ НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ДОХОД»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

С 1 января 2019 года в соответствии с Федеральным законом от 19.07.2018 N 199-ФЗ вступает в силу новая глава Налогового кодекса РФ 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» (далее – НДД). В соответствии со статьей 333.45 НК объектом налогообложения по налогу признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. Дополнительный доход рассчитывается как разница между расчетной выручкой от реализации углеводородного сырья и фактических расходов по добыче этого сырья. Статья 333.46. определяет порядок определения расчетной выручки от реализации углеводородного сырья. Статья 333.47. устанавливает состав фактических расходов по добыче этого сырья. Глава 25.4 находится в составе главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». НДД вводился с целью повышения эффективности налогообложения добычи полезных ископаемых и экономически в определенной степени заменяет собой налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ).

Организация–плательщик НДД должна определить подходы к бухгалтерскому учету НДД. В частности, ей необходимо решить такие вопросы, как его признание, классификация, представление в отчете о финансовых результатах, применимость стандартов, регулирующих схожие вопросы, соотношение учетной политики в отношении НДД с порядком учета налога на прибыль, НДПИ и других налогов.

В нормативных документах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (РСБУ), отсутствуют положения, прямо предусматривающие порядок учета НДД и отражения его в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с п. 7.1. ПБУ 1 «Учетная политика организации» в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 Положения, использует последовательно следующие документы:

а) международные стандарты финансовой отчетности;

б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

в) рекомендации в области бухгалтерского учета.»

Текст ПБУ 18, а также IAS 12 не содержит ответ на вопрос об учете и отражении в отчетности НДД. Международный Комитет по интерпретациям финансовой отчетности (IFRIC) отказался дать рекомендации по налогам, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Среди прочего, аргументация, которая сопровождала решение IFRIC, включала в себя следующее:

(a) «термин «налогооблагаемая прибыль» подразумевает понятие чистой, а не валовой суммы»; а также

(b) «поскольку налогооблагаемая прибыль не совпадает с прибылью по бухгалтерскому учету, налоги не должны основываться на величине, которая точно отражает прибыль, которая находится в рамках [МСФО 12]. Последнее указывает также на требование, содержащееся в МСФО (IAS) 12, раскрывать объяснение взаимосвязи между налоговыми расходами и бухгалтерской прибылью».

Таким образом, на настоящий момент времени отсутствует нормативное регулирование данного вопроса как в РСБУ, так и в МСФО, что требует разработки Рекомендации негосударственным субъектом регулирования бухгалтерского учета.

**РЕШЕНИЕ**

1. Налог на дополнительный доход (далее - НДД) признается в том отчетном периоде, в котором имеют место факты хозяйственной жизни, обусловливающие возникновение объекта налогообложения.
2. НДД классифицируется в качестве расхода по обычной деятельности и учитывается в целях отчета о финансовых результатах при формировании показателя «Прибыль до налогообложения».
3. НДД представляется в отчете о финансовых результатах в качестве самостоятельной статьи расходов по обычной деятельности либо включается в состав других статей этих расходов в зависимости от существенности и принятых организацией подходов к структурированию статей отчета. Организация должна применять единые подходы к представлению в отчете о финансовых результатах НДД и НДПИ.
4. Отрицательная разница между принимаемой для расчета налога выручкой и расходами, подлежащая учету в целях налогообложения в следующих периодах, может формировать отложенный налоговый актив, учитываемый аналогично порядку, предусмотренному для формирования отложенного налогового актива по налогу на прибыль в отношении переносимого на будущие периоды убытка.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

НДД – гибридный налог: с одной стороны, он вводился как более совершенный способ рассчитать налоговую нагрузку на добычу вместо налога на добычу полезных ископаемых НДПИ, с другой, база налога представляет собой некую расчетную разницу между доходами и расходами. В силу гибридного характера НДД обладает отдельными чертами налога на прибыль и вместе с тем имеет множество черт, отличающих его от налога на прибыль.

Основное сходство НДД с налогом на прибыль заключается в том, что объектом налогообложения являются доходы за вычетом расходов. Исходя из этого НДД следовало бы учитывать в том же порядке, в каком учитывается налог на прибыль. В международной практике известен похожий налог – Australian Petroleum Resource Rent Tax. Подход в GAAP Australia предусматривают применение в отношении этого налога такого же порядка учета, который применяется к налогу на прибыль.

Вместе с тем, есть ряд обстоятельств, имеющих значение для методологии бухгалтерского учета, которые отличают НДД от налога на прибыль и от его аналогов, в том числе от австралийского налога. Подобные налоги в нефтяной отрасли, которые рассматриваются как налоги на прибыль, как правило, сводятся к дополнительной ставке налога на прибыль для нефтяных компаний. В отличие от них НДД не заменяет собой налог на прибыль и не является дополнительной суммой или ставкой по налогу на прибыль. Он принимается при расчете налога на прибыль в качестве расхода как любой другой расход (как например НДПИ).

В отличие от австралийского налога, в налоговую базу которого входят фактические доходы и расходы, в базу по НДД входит расчетная «выручка» и значительная часть расчетных «расходов». Налоговая база имитирует некую расчетную нетто сумму доходов и расходов по отдельно взятому участку недр. Расчетные выручка и расходы определяются исходя из фактической добычи, а не из продаж.

База по налогу на прибыль (Налогооблагаемая прибыль / налоговый убыток) определяется IAS 12 как «прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.» Как указано в основе для выводов австралийского регулятора, ссылка на налог на прибыль является циклической к п.2 IAS 12, что затрудняет применение этих определений. Там же указано, что «налогооблагаемая прибыль» предполагает нетто сумму, т.е. налогооблагаемые доходы минус налоговычитаемые расходы. При этом из контекста стандарта следует, что речь идет о фактических доходах и расходах.

База по НДД не соответствует определению IAS 12 для Taxable profit: Налогооблагаемая прибыль может отличаться от бухгалтерской прибыли из-за разных периодов признания тех или иных фактических доходов или расходов (временные разницы), либо из-за их непризнания (постоянные разницы). Но если разницы возникают из-за того, что это просто другие (расчетные) суммы, то нельзя описать природу этих разниц в терминах IAS 12.

Такой порядок определения сумм налога больше напоминает НДПИ (в расчете этого налога также участвует фактическая добыча) нежели налог на прибыль. Из тех фактических расходов, которые включаются в расчет базы НДД, не все из них являются таковыми на самом деле. Все расходы, которые нельзя напрямую привязать к лицензионному участку (далее – ЛУ), распределяются по определенной методике, т.е. тоже являются расчетными. В обществах с несколькими ЛУ, как правило, нет расходов, которые можно напрямую увязать с ЛУ. НДД похож на НДПИ тем, что в расчет доходов и части расходов, которые включаются в базу, используются данные фактической добычи. НДД – модифицированная версия НДПИ. Это налог, который взимается с каждой тонны добытой нефти и ГК. Отличие сводится к более сложному расчету налога с этой добычи.

Фактические доходы и расходы по ЛУ с НДД входят в базу по налогу на прибыль в обычном порядке (в т.ч. фактические расходы, которые были включены в расчет НДД). Раздельный учет по участкам недр для целей налога на прибыль не ведется. Никаких изменений в правилах по налогу на прибыль нет – кроме как появления нового вида налоговычитаемого расхода, взамен части НДПИ.

Главной особенностью порядка учета, предусмотренного IAS 12 и ПБУ 18, является признание отложенных налоговых активов и обязательств, определяемых исходя из временных разниц. При этом временная разница определяется как разница между балансовой стоимостью актива и обязательства и его налоговой величиной. В силу правил расчета НДД, предусмотренных НК РФ, определение налоговой величины активов или обязательств в целях расчета временных разниц и отложенных налогов в основном не применимо в отношении НДД. Например, если балансовая стоимость основного средства составляет 100 руб., при этом налоговая величина этого основного средства с точки зрения налога на прибыль составляет 80 рублей, то налогооблагаемая временная разница составляет 20 руб. по налогу на прибыль. При этом невозможно определить, что должно считаться налоговой величиной этого же основного средства с точки зрения НДД.

Кроме того, поскольку НДД принимается в расчет в качестве расхода в целях определения налога на прибыль организации, объекты учета, связанные с НДД, влияют на показатели учета налога на прибыль. Если предположить признание в отношении НДД отложенных налоговых активов и обязательств, то такие ОНА и ОНО должны в свою очередь служить основанием для признания временных разниц и производных ОНА и ОНО в целях налога на прибыль. Такое двуступенчатое признание отложенных налогов значительно затруднит понимание экономического смысла показателей финансовой отчетности ее пользователями.

IAS 12 определяет «Accounting profit» и «Taxable profit». Из контекста стандарта и требований НК РФ следует, что Accounting profit – это прибыль до налога отчитывающейся организации, а Taxable profit – налогооблагаемая этой организации как юридического лица. Однако НДД облагается не вся прибыль экономического субъекта, а локальный финансовый результат, ограниченный определенными доходами и расходами. НДД применяется к отдельным пилотным ЛУ, т.е. к каким-то частям деятельности юридического лица. Нельзя говорить о том, что база НДД является Taxable profit этого юр лица.

НДД экономически взаимоувязан с НДПИ и экспортной пошлиной, являясь в определенной степени их заменителем. Для пилотных ЛУ снижается сумма НДПИ. Т.е. в рамках одного юр. лица будут ЛУ с обычным НДПИ и ЛУ со сниженным НДПИ + НДД.

Если НДД исключать из операционной прибыли, получится, что у компаний с ЛУ на НДД эффективность лучше, чем у компаний без НДД, просто потому что они не включают этот расход в расчет – и для сопоставимости пользователям придется НДД добавлять обратно в операционную прибыль. Для аналитических целей, при сравнении доналоговой прибыльности ЛУ, в себестоимость добычи следует включать и НДПИ, и НДД. ЛУ могут отличаться по прибыльности из-за отличий между НДПИ и НДД, но не из-за того, что один из этих элементов из себестоимости просто исключен.

Таким образом НДД в большей степени похож на расход, который по подобию НДПИ, должен входить в себестоимость соответствующих объемов добытой нефти, с которых он рассчитан (и в стоимость соответствующих остатков запасов).

Как было отмечено выше, положения IAS 12 и ПБУ 18 в части определения временных разниц и отложенных налогов, не применимы в отношении НДД. Но есть одно исключение. Это предусмотренная НК РФ возможность переноса на будущие периоды убытка. В отношении этого убытка может признаваться отложенный налоговый актив в порядке, предусмотренном IAS 12 (или ПБУ 18).

Что касается порядка учета текущего налога на прибыль (без учета вопроса отложенных налогов), то он не отличается от общих подходов к учету расходов организации. В этой связи для учета НДД не имеет принципиального значения выбор между применением ПБУ 18/02 и IAS 12 (в части учета текущего налога) либо применением ПБУ 10/99 «Расходы организации» (аналог ПБУ 10 в МСФО отсутствует).

В отношении представления НДД в отчетности основным вопросом является выбор одного из двух вариантов: представление НДД как расхода, формирующего показатель прибыли до налогообложения, или представление его наряду с показателями налога на прибыль после прибыли до налогообложения в качестве статьи, формирующей чистую прибыль. Учитывая приведенную выше аргументацию, в особенности то, что НДД платится не со всей прибыли, а с ее части, а также то, что НДД принимается в качестве расхода в целях налогообложения прибыли, первый вариант представляется лучше отражающим характер этого налога с точки зрения формирования финансовых результатов организации.

**ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ**

Режим НДД предполагает снижение суммарной величины налогов, зависящих от валовых показателей, то есть налога на добычу полезных ископаемых и вывозной таможенной пошлины на нефть, и введение налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, величина которого зависит от величины расчетного денежного потока от деятельности по разработке отдельного участка недр с учетом сложившихся на мировых рынках цен на углеводородное сырье нефть и фактически понесенных и оплаченных капитальных и операционных затрат на его добычу.

НДД учитывает экономику разработки месторождений углеводородного сырья за весь инвестиционный период в зависимости от доходности конкретного участка недр в отдельности. Данные изменения позволят перераспределить фискальную нагрузку и перенести основную ее часть на более поздние этапы разработки месторождений, то есть после выхода месторождения на проектную мощность, что создаст благоприятные условия для введения в разработку низкорентабельных месторождений углеводородного сырья, содержащих в том числе трудноизвлекаемые запасы.

В зависимости от результатов внедрения НДД при реализации пилотных проектов будут рассматриваться возможности его корректировки и расширения периметра применения.

В соответствии с бюджетным законодательством НДД зачисляется в федеральный бюджет по нормативу 100%. Данные поступления обеспечат финансирование социально-значимых программ в сферах образования, здравоохранения, пенсионного обеспечения, демографии.

Реформа налога для нефтяных компаний предполагает частичную замену НДПИ новым налогом на добавленный доход. Ставка НДД составит 50%, а взимать его будут с дохода от продажи нефти за вычетом экспортной пошлины, сниженного НДПИ, расходов на добычу и транспортировку. Переход на эту систему носит добровольный характер.

Сформирован перечень пилотных проектов по НДД в Западной Сибири из 35 лицензионных участков, разрабатываемых «Роснефтью», ЛУКОЙЛом, «Газпром нефтью», «Сургутнефтегазом» и независимыми нефтяными компаниями.

15 из 35 пилотных проектов достались «Роснефти». Большинство из них находится в ХМАО, и только участки «Газпром нефти» — в Ямало-Ненецком автономном округе. Согласно письму Текслера, совокупный уровень добычи по участкам «Роснефти» в 2016 году составил 6,13 млн т, ЛУКОЙЛа (семь участков) — 2,73 млн т, «Сургутнефтегаза» (шесть участков) — 2,32 млн т, «Газпром нефти» (четыре участка) — 2,77 млн т. В эксперимент также попали один участок «РуссНефти» (добыча в 2016 году составила 0,067 млн т) и два участка независимых компаний с совокупным объемом добычи 0,74 млн т нефти.

Если эксперимент оправдает себя, то НДД будет понятным механизмом налогообложения по всей отрасли, позволяющим прогнозировать инвестиции в разного рода проекты, вне зависимости от региона и обводненности месторождения.