

Особенности налогового аудита и проблемные вопросы налогообложения нефтегазодобывающих компаний

Features of Tax Audit and Problematic Issues of Taxation of Oil and Gas Companies

УДК 657.6:665.6

DOI: 10.12737/article_5cb5a61d2beab6.02143738

М.В. Каширина, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

e-mail: askvm@yandex.ru

M.V. Kashirina, Associate Professor, Department of Tax Policy and Customs Tariff Regulation, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: askvm@yandex.ru

Аннотация. В статье раскрыты основные цели и задачи налогового аудита. Обоснована востребованность налогового аудита в России. Рассмотрены проблемные, сложные и спорные вопросы налогообложения нефтегазодобывающих компаний. Проанализированы возможные налоговые риски при расчете и уплате нового налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Ключевые слова: налоговый аудит, налоговый учет, налогообложение нефтегазодобывающих компаний, методика аудита, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Abstract. The article reveals the main goals and objectives of tax audit. The demand for tax audit in Russia is justified. The problematic, complex and controversial issues of taxation of oil and gas companies are considered. The possible tax risks in the calculation and payment of a new tax on additional income from the production of hydrocarbons are analyzed.

Keywords: tax audit, tax accounting, taxation of oil and gas companies, audit methodology, tax on additional income from hydrocarbon production.

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ

В любом бизнесе целью деятельности является получение прибыли, поскольку именно от прибыли напрямую зависит существование и развитие любой компании. Указанная цель обусловливается необходимостью покрытия производственных затрат, обеспечением средств на развитие и расширение компании. Причем достичь лучшего экономического результата можно не только за счет увеличения доходов, но и путем сокращения расходов, к которым относятся и обязательные платежи в бюджет. Следовательно, налоговая нагрузка в числе других экономико-правовых факторов оказывает существенное влияние на деятельность организации. Поэтому очевидно стремление собственника и руководителя к уменьшению, или оптимизации налоговых обязательств. Целью налоговой оптимизации является снижение размера всех налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности, сведение к минимуму

штрафных санкций со стороны налоговых органов, сокращение налоговых рисков. Кроме этого, руководство каждой компании заинтересовано в оценке правильности расчетов по налогам с бюджетом независимым субъектом до начала налоговой проверки. В связи с этим у руководителя возникает потребность обратиться в аудиторскую организацию с тем, чтобы проверить правильность расчета налогов и оценить уровень их оптимизации.

Услуга аудита налоговых обязательств пользуется достаточно большим спросом. Это обусловлено тем, что в действующие законодательные акты постоянно вносятся изменения, особенно часто по налогообложению. Например, в 2017 г. было принято 37 законов, которые внесли изменения во вторую часть Налогового кодекса РФ, а за 2018 г. согласно 41 закону были внесены поправки в порядок расчета и уплаты налога на прибыль организаций, НДС, налога на имущество организаций и др. В этой связи нередки нарушения, в том числе неумышленные, в соблюдении требо-



ваний законов и иных нормативных документов. Поэтому многие организации прибегают к помощи аудиторских компаний в налоговом планировании, консультировании и налоговом аудите.

Налоговый аудит – это выполнение специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов проверяемого экономического субъекта. Его цель – выразить мнение аудиторской организации о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах указанных отчетов установленным законодательством нормам порядка формирования, отражения в учете и уплаты организацией или предпринимателем налогов, сборов, а также других платежей в бюджеты различных уровней и во внебюджетные фонды.

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» не выделяет налоговый аудит как отдельный вид аудита. Налоговый аудит может являться частью общего аудита, если заказчик решит, что необходимо проверить налоговый учет и налоговую отчетность своей компании. Но в рамках общего аудита невозможно охватить весь объем информации, который оказывает влияние на налоговые обязательства проверяемой компании. Следовательно, чтобы более полно изучить и снизить впоследствии налоговые риски компании, целесообразно проводить полноценный налоговый аудит. Указанный аудит можно отнести к сопутствующим услугам [2].

До начала проведения налогового аудита аудиторской организации необходимо удостовериться в том, что с заказчиком достигнуто взаимопонимание о цели и характере предстоящей работы, а также о содержании подготавливаемых итоговых документов. Кроме того, должны быть определены лица, которых необходимо ознакомить с результатами аудита. Специальное аудиторское задание по проведению налогового аудита оформляют договором.

Работы по налоговому аудиту можно разделить на два этапа. На первом проводится предварительная оценка существующей системы налогообложения проверяемой организации. На втором этапе проверяется и подтверждается правильность исчисления и уплаты

налогов, сборов и взносов в бюджет и внебюджетные фонды.

На этапе предварительной оценки системы налогообложения:

- проводится общий анализ и рассматриваются элементы системы налогообложения;
- определяются основные факторы, которые влияют на налоговые показатели;
- проводится правовая и налоговая экспертиза системы хозяйственных взаимоотношений;
- оценивается документооборот, изучаются функции и полномочия служб, которые ответственны за исчисление и уплату налогов, сборов и взносов;
- производится предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

На втором этапе фактически проверяется методика исчисления налогов, сборов и взносов.

Источниками информации для проведения налогового аудита являются:

- приказы по налоговой учетной политике и для целей бухгалтерского учета;
- данные о масштабе и характере деятельности проверяемой организации;
- сведения о структуре организации, выдержки или копии из устава, протоколов собраний акционеров (участников), соглашений и др.;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- первичные учетные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, которые используются при расчете налогов;
- налоговые декларации, авансовые расчеты по налогам, данные бухгалтерской отчетности и др.

Причем в процессе налогового аудита может даваться оценка:

- соответствия налогового учета проверяемой организации документам и требованиям законодательства и подзаконных актов, регулирующих правила налогового учета и представления отчетности в Российской Федерации;
- соответствия данных налоговых деклараций и авансовых отчетов организации данным первичного учета и тем сведениям о ее деятельности, которыми располагает аудитор при проверке;
- финансовых последствий искажений, которые были обнаружены аудитором в на-

логовом учете, и возможные варианты их устранения;

- необходимости дополнения или внесения поправок в методику налогового учета, которую применяет проверяемая организация и др.

Проблема совершенствования и развития методологии налогового аудита связана с объективной необходимостью повышения его качества. Однако увеличение затрат на осуществление качественного аудита невозможно при высоком уровне конкуренции на рынке аудиторских услуг, особенно со стороны транснациональных аудиторских корпораций. Единственным выходом в сложившейся ситуации является внедрение в практику налогового аудита унифицированных аналитических процедур как наиболее экономичного метода сбора аудиторских доказательств [14].

Тематический налоговый аудит. Проверку и подтверждение правильности расчета и уплаты компанией налогов, сборов и взносов в федеральный и региональный бюджеты, а также внебюджетные фонды можно проводить комплексно, т.е. по всем налогам, сборам, взносам. Но заказчика могут заинтересовать и более узкий — тематический налоговый аудит по отдельным налогам (сборам, взносам) или каким-то сложным вопросам.

По результатам проведения налогового аудита аудиторская организация должна подготовить заключение, а также отчет (если его подготовка предусмотрена условиями договора).

АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ

К видам аудиторских заданий, которые связаны с выполнением налогового аудита и оказанием сопутствующих услуг по налоговым вопросам относится:

- оценка правильности определения налогооблагаемой базы и расчета налоговых обязательств;
- оценка правомерности применения налоговых льгот;
- налоговое сопровождение или текущее консультирование по различным вопросам применения налоговых норм;
- определение налоговых последствий для проверяемой организации в случаях неправильного применения налоговых норм;
- экспертиза постановлений, решений и других актов налоговых органов, касающихся различных вопросов налогообложения;

- налоговое планирование в организации и оптимизация налогообложения;

- защита интересов заказчика в судебных инстанциях;

- выполнение связанных с налогообложением заданий, которые получены от государственных органов;

- постановка в организации заказчика налогового учета;

- представительство интересов заказчика и др.

Оценка правильности определения налогооблагаемой базы и расчета налоговых обязательств

При аудите расчетов с бюджетом оценивается правильность расчета налоговых обязательств. Методически это напоминает проверку, которую проводят налоговые инспекции в рамках налогового контроля. Но цель аудита иная. Если инспекторы стремятся выявить и пресечь налоговые правонарушения, то аудиторы наоборот — снизить вероятность привлечения к налоговой ответственности организации. Если выявляются налоговые нарушения, а также искажения бухгалтерской и налоговой отчетности у проверяемой организации, аудитор может дать обоснованные рекомендации. В то же время аудитор не может заставить заказчика принять какое-то обоснованное им решение, поскольку только руководитель проверяемой организации решает, следовать ли рекомендациям аудитора. Но если нарушения налогового законодательства и искажения бухгалтерской и налоговой отчетности проверяемой организации носят существенный характер, то аудиторская организация должна направить официальное письмо — уведомление о выявленных нарушениях законодательства и ответственности за них.

При проверке расчета налоговых обязательств проводится как аудит налоговой учетной политики, так и аудит самой методики постановки налогового учета. При этом проверяются:

- правильность определения объекта налогообложения и налоговой базы, применения налоговых ставок, расчета налогов, заполнения налоговых деклараций;

- правомерность освобождения от налогообложения отдельных видов операций, имущества; применения различных льгот по налогам, а также налоговых вычетов;



- своевременность перечислений налогов в бюджеты и представления налоговых деклараций.

Оценка правомерности применения налоговых льгот

Одним из аудиторских заданий по выполнению налогового аудита, которые могут быть поручены аудиторской организации, является оценка правомерности применения налоговых льгот. Рассмотрим особенности применения льгот организациями нефтегазового сектора, который включает предприятия:

- 1) добычи;
- 2) переработки нефти и газа;
- 3) транспортировки [8].

Льготы при нефтедобыче. Начиная с 2007 г., по мере того как замедлялся рост добычи нефти, в Российской Федерации последовательно вводилась дифференцированная система налоговых льгот. Они должны были привести к освоению новых удаленных регионов, а также поддержать добычу на выработанных месторождениях. Затем были введены льготы для трудноизвлекаемых запасов. Дополнительно в 2013 г. появились таможенно-тарифные льготы по экспортной пошлине на сверхвязкую нефть, а также нефть, имеющую особые физико-химические характеристики.

Налоговая ставка по НДПИ при добыче нефти, начиная с 1 января 2017 г., составляет 919 руб. за 1 т (исключение — нефть, добываемая на участках недр, по которой компании рассчитывают новый налог — на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья). Указанная налоговая ставка умножается на коэффициент, который характеризует динамику мировых цен на нефть — Кц. Полученное произведение уменьшается на величину показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти. Отметим, что в расчет показателя Дм входит определение 11 коэффициентов, причем 3 новых коэффициента введены с 1 января 2019 г.

Большинство изменений законодательства для нефтедобывающих компаний последних лет было направлено на установление новых и дифференциации уже имеющихся у компаний льгот, применение понижающих коэффициентов, а также специальных ставок, и др. Например, в 2017 г. компания Роснефть при-

меняла четыре вида налоговых льгот. Две льготы по ставкам. Так компания применяла нулевую ставку налога на добычу полезных ископаемых для нефти, которая добывалась из залежей абалакской, баженовской, доманниковой, хадумской свит. Для участков недр, которые расположены на территории Иркутской области, Республики Саха (Якутия), Красноярского края, Ненецкого автономного округа, Ямalo-Ненецкого автономного округа, на шельфе Охотского моря компания уменьшала ставку НДПИ на показатель, который характеризует особенности добычи нефти (Дм). По отдельным месторождениям, относящимся к новым морским месторождениям, компания применяла особый налоговый режим, предназначенный для шельфовых проектов. При этом участки шельфа подразделяются на четыре категории сложности с различными ставками НДПИ в пределах от 5 до 30% от цены сырья. Кроме того, компания Роснефть — участник соглашения о разделе продукции по проекту Сахалин-1, по которому не предусматривается уплата НДПИ [9].

Нередки ошибки при применении льгот по НДПИ, которые приводят, например, к неправильному определению параметров, дающих право на использование пониженной ставки налога. Так к доначислению НДПИ, пени и штрафов привели ошибки в исчислении степени выработанности запасов, рассчитанной налогоплательщиком раздельно по каждому из месторождений, а не по всему участку недр, указанному в лицензии на разработку (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.06.2016 № Ф04-2160/2016 по делу № А67-6084/2015), а также величины начальных запасов, позволяющих применять зависящий от них коэффициент запасов для конкретного участка недр (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 № Ф06-7394/2016 по делу № А57-16413/2015).

Льготы по вывозным таможенным пошлинам. Изменения в законодательстве коснулись также расчета ставок по вывозным таможенным пошлинам на сырую нефть. Последние рассчитываются по формулам, установленным постановлением Правительства РФ от 29 марта 2013 г. № 276. Так, например, при превышении средней цены на нефть сырую

марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) уровня 109,5 доллара США за 1 тонну (но не более 146 долларов США за 1 тонну включительно) ставка вывозной таможенной пошлины (Стнефть) рассчитывается по формуле:

$$\text{Стнефть} = \text{Кнефть} \times 0,35 \times (\text{Цнефть} - 109,5),$$

где Кнефть — корректирующий коэффициент, принимаемый равным 0,833 с 1 января по 31 декабря 2019 г.;

Цнефть — средняя за период мониторинга цена на нефть сырую марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском).

В то же время для отдельных месторождений (например, Восточно-Алинское нефтяное месторождение, Южно-Талаканское нефтегазоконденсатное месторождение и др.) применяются специальные формулы расчета ставки вывозной таможенной пошлины. Постановление Правительства РФ от 22 ноября 2016 г. № 1226 внесло изменения в правила подготовки предложений по использованию специального расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую для таких месторождений. Также расширен перечень случаев, согласно которым Минэнерго России возвращает компании заявление о применении указанной особой формулы. Речь идет о двух ситуациях: во-первых, когда степень выработанности запасов месторождения составляет более 5% (за отдельным исключением) по состоянию на 1 января года подачи заявления, во-вторых, если расхождение в различных источниках значений начальных извлекаемых запасов нефти составляет более 20%.

Указанные изменения позволяют снять спорные вопросы в отношении использования специальных формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на сырую нефть.

Льготы при переработке нефти. Следует отметить, что в последующие годы (начиная с 2019 г.) планируются масштабные изменения в налогообложении организаций, добывающих нефть и производящих нефтепродукты. При этом будут задействованы следующие инструменты:

- поэтапное снижение экспортной пошлины на нефть и нефтепродукты до нуля к 2024 г.;

- введение плавающего акциза — в период низких цен на нефть налоговая нагрузка на НПЗ будет повышаться, в период высоких — снижаться;

- введение обратного акциза — возврат акцизов с объемов нефти, которые идут на переработку. Чтобы увеличить размер вычета, компании должны уменьшать выпуск темных нефтепродуктов. Налоговый вычет будет также предоставляться компаниям при модернизации своих НПЗ, а также в случае, если НПЗ находится далеко от границы и поэтому получает меньший доход от экспорта.

Льготы в части нормативных потерь. Добываемые полезные ископаемые, в том числе нефть и газ, облагаются по ставке 0% (0 рублей) в пределах нормативных потерь. В связи с этим одним из сложных вопросов, который может привести к неправильному расчету налоговых обязательств по налогу на добычу полезных ископаемых, является расчет объема фактических потерь, к которым в пределах утвержденных норм возможно применение ставки 0%. Так, в конкретной ситуации (постановления Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2016 № Ф05-7761/2016 по делу № А40-83172/2015, от 01.06.2016 № Ф05-6615/2016 по делу № А40-91054/2015) налогоплательщик в нарушение установленных законодательством методик расчета определял нормативные потери не по каждому налоговому периоду (ежемесячно), а раз в квартал. Это приводило к занижению НДПИ в последнем месяце квартала.

Консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства

Еще одним из аудиторских заданий по выполнению налогового аудита и сопутствующих услуг может быть *налоговое сопровождение — текущее консультирование по вопросам применения норм налогового законодательства*. Рассмотрим изменения законодательства применительно к нефтегазодобывающим компаниям, которые должны учитываться при выполнении этого задания.

Так, по мнению автора, немало сложных и спорных вопросов возникнет при исчислении и уплате *налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья* (далее — НДД), который взимается начиная с 2019 г.



Порядок его исчисления и уплаты устанавливает новая глава 25.4 Налогового кодекса РФ.

Введение НДД сопровождается сегодня острой полемикой специалистов, которые обращают внимание на преждевременность введения этого налога на территории России. В частности, в других странах вместе с введением НДД было принято множество регулирующих актов. Несопоставимы и масштабы, так, в налоговой службе Великобритании несколько сотен человек следят за применением НДД на 300 месторождениях, в то время как в России насчитываются 3500 месторождений [14].

В отличие от налога на добычу полезных ископаемых НДД основан на показателе дополнительного дохода, объективно отражающем реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения (лицензионного участка). Новый налог должен учитывать изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, поскольку по мере истощения месторождения уменьшается доход и, соответственно, размер налога. По оценке разработчиков закона НДД должен стимулировать инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается до полной окупаемости понесенных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности. В случае высокомаржинальных проектов применение НДД обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства. При этом одновременно возникают условия для реализации высокозатратных проектов. Кроме того, за счет снижения налоговой нагрузки до момента окупаемости проектов высвобождаются дополнительные средства. Таким образом, НДД должен стимулировать инвестиции в новые эффективные технологии нефтедобычи, что в конечном итоге приведет к увеличению текущего коэффициента извлечения нефти. По оценкам Минэнерго России, введение НДД позволит увеличить указанный коэффициент КИН с 27,2 до 35%, а добычу нефти — на 10–12 млн т/год [16]. В то же время при введении НДД не предполагалось стимулировать разработку запасов газа. Поэтому применение НДД для участков недр с преимущественно газовыми запасами может привести к ухудшению экономической эффективности разработки. Учитывая воз-

можность перехода нефтяного проекта со временем в газовый, предусмотрена возможность отказа от дальнейшего применения НДД в случае превышения доли остаточных запасов природного газа 50% относительно суммарных запасов углеводородов.

С 2019 г. НДД уплачивают компании, которые осуществляют поиск и оценку месторождений углеводородного сырья, разведку, добычу любой смеси, содержащей углеводородное сырье на участке недр, а также связанные с ними виды деятельности.

Для таких компаний, уплачивающих НДД, установлена специальная налоговая ставка по налогу на добычу полезных ископаемых. Она составляет 1 рубль за 1 тонну при добыче нефти, добытой на участках недр, по которой рассчитывается налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья в течение всего налогового периода. Данная ставка умножается на коэффициент, который характеризует особенности налогообложения нефти — Кндд. Коэффициент Кндд определяется по специальной формуле, приведенной в ст. 342.6 НК РФ.

Таким образом, применение НДД предполагает сохранение НДПИ, но в пониженном размере в сравнении с общей действующей налоговой ставкой. Кроме того, для участков недр, расположенных в новых регионах и относящихся к так называемым гринфилдам, предусмотрен льготный период уплаты НДПИ.

НДД распространяется на 4 группы месторождений:

- новые месторождения с выработанностью менее 5% или с запасами, поставленными на государственный баланс в 2017 г. и позднее. Это новые месторождения, которые располагаются полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края и др.;

- месторождения, для которых предусматривается льгота по экспортной пошлине;

- действующие месторождения в Западной Сибири с выработанностью от 10 до 80% и объемами добычи не более 15 млн т/год (месторождения Тюменской области, Ханты-Мансийского автономного округа, Республики Коми и др.);

- новые месторождения с выработанностью менее 5% с совокупными запасами менее

10 млн т. В эту категорию включены месторождения в Тюменской области, Ханты-Мансийском автономном округе и др. Причем совокупные начальные извлекаемые запасы нефти, стоящие на государственном балансе по состоянию на 1 января 2017 г., не должны превышать 50 млн т.

Ставка НДД составляет 50%. Новый налог взимается с дохода от добычи нефти за вычетом расчетной экспортной пошлины, расходов на транспортировку, сниженного НДПИ, а также фактических капитальных и операционных расходов, связанных с разработкой участка недр. Так, дополнительным доходом от добычи углеводородного сырья признают расчетную выручку от реализации указанного сырья, добываемого на определенном гл. 25.4 НК РФ участке недр, уменьшенную последовательно на величину фактических, а также расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на конкретном участке недр.

Расчетная выручка за календарный месяц зависит от объема добычи и цен на углеводороды. При этом в расчетах используются цены на нефть, газ и попутный газ, причем по нефти используются котировки на сорт «Юралс»; по газу берется регулируемая цена, но если газ продан независимому покупателю, то в качестве цены можно взять договорную цену; по попутному газу — среднеарифметическая фактическая цена по сделкам налогоплательщика с независимыми покупателями, а при их отсутствии — регулируемая цена на газ.

Из расчетной выручки вычитаются фактические расходы по добыче, а также две расчетные величины — расходы на транспортировку, которые зависят от района добычи, и вывозная таможенная пошлина.

По каждому участку недр налоговая база рассчитывается отдельно, причем убыток или дополнительный доход по одному участку недр не влияет на налоговую базу по другому участку недр.

При определении расчетной выручки учитываются объемы добычи всех углеводородов. Исключение — природный и попутный газ, который закачивается в пласт для поддержки пластового давления, а также попутный газ, который закачивается в пласт на временное хранение.

Если в налоговом (отчетном) периоде налогоплательщик получил убыток на конкретном участке недр, то по этому участку недр налого-

вая база признается равной нулю, при этом убыток можно перенести на другие периоды.

По участкам недр, которые расположены полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края и др., при расчете НДД учитываются исторические убытки. При переносе убытков используется коэффициент индексации 1,163, который фактически компенсирует обесценивание суммы убытка во времени.

Фактические производственные расходы компании учитываются в порядке, установленном статьями 261 (в части расходов, направленных на освоение природных ресурсов), 262 и 272 НК РФ.

Таким образом, фактические расходы учитываются при расчете НДД только в случае их непосредственной связи с разработкой участка недр. Капитальные расходы учитываются по кассовому методу, т.е. в момент их оплаты. Операционные расходы признаются в момент их осуществления, т.е. по методу начисления, и учитываются в соответствии с закрытым установленным перечнем.

Налог рассчитывается по формуле:

$$\text{НДД} = \text{налоговая база} \times (50\% / 100\%)$$

При этом налог не может быть меньше минимального налога, который рассчитывается так:

$$\text{НДД мин} = \text{Минимальная налоговая база} \times (50\% / 100\%)$$

Для участков недр, расположенных в границах Иркутской области, Республики Саха (Якутия), Красноярского края, в Тюменской области, Ханты-Мансийском автономном округе и др., а также для месторождений, для которых предусматривается льгота по экспортной пошлине, минимальная налоговая база принимается равной нулю для всех налоговых периодов, в течение которых в отношении нефти, добытой на таких участках недр, по налогу на добычу полезных ископаемых применяется коэффициент Кг (коэффициент, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участке недр) в размере менее 1.

В других случаях минимальную налоговую базу определяют как величину расчетной выручки от реализации углеводородного сырья на участке недр за налоговый (отчетный) период. Расчетную выручку последовательно уменьшают на расчетные расходы, фактические уплаченные



суммы налогов, а также сумму предельных расходов на добычу углеводородного сырья. При этом сумму предельных расходов определяют как произведение количества добытой за налоговый (отчетный) период нефти на участке недр и значения удельных расходов в размере 7140 руб./т в 2019–2020 годах и 9520 руб./т — начиная с 2021 г.

Для исключения необоснованного занижения сумм НДД законодатели предусмотрели контроль полученных доходов и расходов с точки зрения правил трансфертного ценообразования, т.е. нефтегазовым компаниям потребуется подтверждать рыночный уровень цен в сделках с аффилированными лицами. Компаниям необходимо также восстанавливать суммы ранее учтенных капитальных расходов при позднем вводе в эксплуатацию основных средств или их дальнейшей реализации. Кроме того, предусмотрен минимальный НДД, рассчитываемый исходя из лимита фактических капитальных и операционных расходов. В бюджет уплачивается максимальная из величин — расчетный или минимальный налог. По мнению автора, существует вероятность искусственного завышения издержек, связанных с добычей углеводородов. Налогообложение, основанное на НДД, может стимулировать увеличение затрат нефтегазодобывающих компаний. При существующей системе бухгалтерского и налогового учета, а также недостаточной прозрачности деятельности большинства добывающих компаний, в практику могут вернуться налоговые схемы, изжитые еще в начале 2000-х гг. Дело в том, что большинство нефтегазодобывающих компаний имеют сотни дочерних и зависимых обществ. В случае, если оператор месторождения передаст на аутсорсинг «дочерней компании» какую-то услугу, то вместо НДД по ставке 50% и налога на прибыль по ставке 20% дочерняя компания заплатит только 20% прибыли. Специалисты Минфина и Минэнерго считают, что против «раздувания» издержек будет работать ограничение удельных затрат на добычу углеводородов в размере 7140 руб./т или 9520 руб./т. Такой предел установили с тем, чтобы компании, имеющие месторождения с высокими затратами, могли учесть указанные дополнительные издержки в расходах. Однако это вдвое выше средних издержек в нефтедобыче. В мировой практике

эта проблема известна — она носит название *gold plating*, с ней борются изменением размеров ставок, применением премий к амортизации, ограничителями затрат, налоговым администрированием и т.п. По мнению специалистов Минфина, сложившийся уровень налогового администрирования позволит контролировать завышение расходов нефтяными компаниями [15]. В случае же завышения расходов это может привести к налоговым рискам для указанных компаний.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам проведения налогового аудита руководство хозяйствующего субъекта может воспользоваться предложениями, которые улучшат существующую систему налогообложения. Например, оптимизируют механизм начисления налогов с учетом особенностей организации или позволяют правильно использовать налоговые льготы.

Налоговый аудит будет полезен при вступлении в должность нового руководителя организации либо нового главного бухгалтера, а также перед проведением налоговой инспекцией выездной налоговой проверки.

Востребованными могут оказаться и рекомендации аудитора при создании системы внутреннего контроля компании, касающиеся правильности исчисления налогов. Кроме того, можно использовать результаты аудита для того, чтобы получить разъяснения налоговых органов по актам проведенных проверок.

При проведении налогового аудита аудитор должен исходить из того, что деятельность проверяемой организации ведется в соответствии с действующими нормативными правовыми актами до тех пор, пока не получено доказательств противного. В то же время необходимо проявлять определенную степень профессионального скептицизма в отношении рассматриваемых документов, отчетности и др., учитывая достаточно высокую вероятность наличия нарушений налогового законодательства.

Таким образом, налоговый аудит может выступать как отдельное самостоятельное направление деятельности аудиторской организации. Налоговый аудит дает возможность избежать проблем с налоговым законодательством, оптимизировать базу налогообложения и обеспечить эффективную деятельность компаний.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. II, федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», Одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол № 1.
3. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2016 № Ф05-7761/2016 по делу № А40-83172/2015.
4. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.06.2016 № Ф05-6615/2016 по делу № А40-91054/2015.
5. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2016 № Ф06-7394/2016 по делу № А57-16413/2015
6. Ерыгина Л.В., Золотарева Г.И., Денисенко Г.В. «Особенности проведения налогового аудита // Аудитор. — 2017. — № 4. — С. 11–15.
7. Золотарева Г.И., Федоренко И.В., Денисенко Г.В. Проблемы развития налогового аудита в России // Аудитор. — 2016. — № 11. — С. 11–16.
8. Каширина М.В., Абдурашидова З.А. Анализ деятельности нефтяной компании и особенности налогообложения на примере ПАО АНК Башнефть // Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 12.
9. Каширина М.В., Татаренко А.М. Развитие экономического потенциала нефтяного комплекса и современное налогообложение (на примере ПАО «НК» Роснефть) // Инновации и инвестиции. — 2017. — № 12.
10. Каширина М.В., Акобян Н.Г. Современные вопросы экономического развития и налогообложения при добыче газа на примере ПАО «Газпром» // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2017. — № 12.
11. Киреева В.В. Методика оценки элементов системы внутреннего контроля налогообложения аудируемого лица // Аудитор. — 2017. — № 3. — С. 21–29.
12. Миронова О.А. Налоговый аудит в России: урегулирование налоговых споров // Аудиторские ведомости. — 2012. — № 9. — С. 33–49.
13. Пархоменко С.Б., Дятлова О. В. Совершенствование методики налогового аудита и аудит налогообложения предприятия // Актуальные проблемы учета, анализа, финансового контроля и статистики в социальной сфере : Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Межвузовской научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, анализа, финансового контроля и статистики в социальной сфере» (06 декабря 2017 г., г. Москва).
14. Папченкова М. Налог на добавленный доход опасен для нефтяной отрасли, [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2016/09/28/658762-perehod-ndd>
15. Резяпова А.М. Развитие теоретических аспектов налоговой оптимизации в условиях совершенствования законодательства // Аудитор. — 2017. — № 9. — С. 32–47.
16. Госдума ФС РФ приняла в первом чтении законопроект по введению налога на дополнительный доход [Электронный ресурс]. — URL: <https://minenergo.gov.ru/node/10963>

