

НДПИ: правовые коллизии

С.Ю. Шаповалов, генеральный директор юридической компании «ТаксХелп» («Налоговая помощь»)

С 1 января 2004 г. в главу 26 НК РФ были внесены весьма важные изменения для нефтегазовой промышленности. В частности, законодатель отказался от того, чтобы перечислять все виды месторождений, а использовал более удобное понятие «все виды месторождений углеводородного сырья». Эти поправки устранили целый ряд коллизий, имевших место в предыдущие два года применения главы 26 НК РФ. Однако сам факт поправок подчеркнул, что в течение 2002–2003 гг. коллизии имели место, и возможно, что решались они не так, как закрепил сейчас законодатель.

Можно ли не платить НДПИ за природный газ?

В первоначальной редакции главы 26 Налогового кодекса РФ¹ законодатель для определения полезного ископаемого использовал весьма сложную юридическую технику. Все полезные ископаемые были разделены на группы, а отдельные группы еще и на подгруппы. Группа «углеводородное сырье» включала в себя четыре подгруппы (п. 2 ст. 337 НК РФ):

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений;
- газовый конденсат из газоконденсатных месторождений, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей;
- газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений;
- газ горючий природный из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через нефтяные скважины.

Несложно заметить, что для разделения углеводородов на подгруппы законодатель использовал критерий «месторождение, из которого происходит полезное ископаемое». В результате газовый конденсат попал в две подгруппировки: «газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений» и «газовый конденсат из газоконденсатных месторождений», а природный газ — в подгруппировки «газ из газовых и газоконденсатных месторождений» и «газ из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений».

Кроме указания для каждой подгруппы своего типа месторождения законодатель ввел дополнительные уточнения, позволяющие более точно определить, что является полезным ископаемым, а что — нет. Для нефти и газового конденсата такими уточнениями стали указания на качество, которому должно соответствовать налогооблагаемое полезное ископаемое. А для природного газа был использован весьма необычный критерий — способ его добычи.

В результате такого подхода из перечня углеводородного сырья «выпал» газ, добытый из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины. Газ, добытый из тех же месторождений через нефтяные скважины, указан, и, согласно ст. 342 НК РФ, он облагается по ставке 0%. Указан в НК РФ также и природный газ из газовых и газоконденсатных месторождений (облагается по адвалорной ставке 16,5%). Однако в НК РФ ничего не говорится про налогообложение газа, добытого через газовые скважины из нефтегазоконденсатных месторождений. Неужели в этом случае НДПИ с газа можно вообще не платить? Очевидно, что такой вывод не устроит (и, судя по высказываниям в прессе и наличию налоговых споров, не устроил) ни одного налогового чиновника. Недаром в новой редакции ст. 337 НК РФ недоразумение с «пропавшим» полезным ископаемым исправили: теперь НДПИ облагается газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа.

Ставка по природному газу 6%

Мы полагаем, что хотя поправка законодателя и устранила двусмысленность в налогообложении природного газа, но и в прежней редакции главы 26 НК РФ этот вопрос мог решаться только так, как он решается в настоящее время. Чуть ниже мы предложим такое толкование НК РФ, которое обоснует необходимость обложения добытого в рассматриваемой ситуации газа по ставке 16,5%. А сейчас мы хотели бы остановиться еще на одной коллизии.

Как было отмечено выше, буквальное прочтение НК РФ приводило к тому, что из-под нало-

¹ Налог на добычу полезных ископаемых (далее по тексту — НДПИ).

гообложения выпадал газ из газоконденсатных месторождений, добываемый через газовые скважины. Однако такой подход не учитывает того обстоятельства, что перечень полезных ископаемых в НК РФ открыт. На это, в частности, указывает то, что в ст. 342 НК РФ даже предусмотрена специальная налоговая ставка для «иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки».

Следовательно, «потерянный» законодателем газ должен был облагаться по ставке 6%, как иное полезное ископаемое, не включенное в другие подгруппы. Для того чтобы принять это толкование, нужно согласиться с тем, что законодатель намеренно исключил из группы «углеводородное сырье» такое полезное ископаемое, как «газ горючий природный из нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через газовые скважины». При этом прочие «разновидности» природного газа законодатель признает углеводородным сырьем. Абсурдность такого предположения очевидна. Однако не только абсурдность изложенного подхода мешает согласиться с этим вариантом. Есть и другая причина: толкование, которое доказывает, что газ из нефтегазоконденсатных месторождений, добывавшийся в 2001–2002 гг. через газовые скважины, должен был облагаться по ставке 16,5%.

Что такое месторождение?

В основе нашего толкования лежит анализ понятия «месторождение». К сожалению, в законодательстве определения этого понятия не содержится. Все, что можно почерпнуть из законов, сводится к перечислению типов месторождений: газовые, нефтяные, газонефтяные, нефтегазовые, газоконденсатные, газоконденсатнонефтяные, нефтегазоконденсатные.

Типы месторождений законодатель увязывает с видами углеводородов, которые из него добываются. Таким образом, НДСП должны облагаться только те углеводороды, которые прямо названы в НК РФ и которые добыты из указанных в НК РФ месторождений. То есть, если газовый конденсат добыт из газоконденсатных и нефтегазоконденсатных месторождений, он должен облагаться НДСП. А если он был добыт из иного месторождения, то объекта для налогообложения нет.

Однако НК РФ не упоминает целый ряд месторождений углеводородного сырья, таких, как: конденсатно-газовое, газонефтеконденсатное, нефтеконденсатно-газовое, конденсатнонефтегазовое, конденсатногазонефтяное.

Порядок следования углеводородов в названии каждого из типов месторождений объясняет структуру геологических или извлекаемых запасов различных углеводородов в этих месторождениях. То есть и из газонефтеконденсатного и из нефтеконденсатно-газового можно добывать нефть, газ и конденсат. А отличие этих месторождений состоит в том, что у них разная структура запасов углеводородов.

Очевидно, что если считать, что поименованные в НК РФ типы месторождений и названные в предыдущем абзаце месторождения — это разные месторождения, то в бюджет не должны идти колоссальные суммы налогов. Например, не нужно будет платить НДСП с газа, добытого из конденсатно-газового месторождения.

Вряд ли законодатель хотел достичь такого эффекта. Поэтому логично будет предположить, что в целях главы 26 НК РФ тип месторождения определяется видами углеводородов, которые из него добывается, а не соотношением запасов (геологических или извлекаемых) этих углеводородов. При таком подходе стирается, например, разница между газоконденсатным и конденсатно-газовым месторождениями. Из обоих месторождений добывается газ и газовый конденсат, а чего больше, чего меньше для целей налогообложения — не имеет никакого значения.

Хотя предложенное понимание термина «месторождение» существенно сужает поле для налоговых «оптимизаторов», но проблему выпадения из объекта обложения НДСП природного газа, добытого через газовые скважины из нефтегазоконденсатных месторождений, оно не решает. Поэтому следует пойти дальше в исследовании понятия «месторождение».

Из анализа ст. 337 НК РФ следует, что природный газ приносит государству доходы только в случае, если добывается из газовых и газоконденсатных месторождений. Таким образом, чтобы обложить НДСП добычу газа из нефтегазоконденсатных месторождений, необходимо допустить, что газоконденсатное месторождение и нефтегазоконденсатное месторождение — это одно и то же.

На первый взгляд звучит абсурдно. Однако абсурдность преодолевается, если в контексте главы 26 НК РФ понятие «месторождение» отождествить с понятием «залежь». Сразу отметим, что понятие залежи, так же как и понятие месторождения, законодательно не определено². В то же время в ряде нормативов эти

² В геологии залежью называют отдельный пласт недр, содержащий полезные ископаемые. Месторождение в узком значении совпадает с приведенным значением залежи, а месторождение в широком смысле может состоять из нескольких залежей. Тип месторождения в широком смысле легко установить из лицензии на его разработку.

два термина используются в одном значении (см., например, постановление Госгортехнадзора РФ от 2 августа 2002 г. № 49 «Об утверждении положения о порядке согласования с органами Госгортехнадзора России проектной документации на пользование участками недр»).

Как мы уже указали выше, в главе 26 НК РФ законодатель использовал весьма необычный критерий для размежевания разных полезных ископаемых — способ его добычи. Используя его, можно легко определять тип месторождения по типу пробуренных на нем скважин. Такой прием позволяет легко определить ставку НДС, по которой должен облагаться газ. Если газ добыт через газовые скважины, значит, его месторождение — газовое или газоконденсатное, а налоговая ставка по такому газу будет равна 16,5%. А если газ добыт через нефтяные скважины, то ставка составит 0% (п. 3 ст. 337 НК РФ и подпункт 2 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Следует отметить, что предлагаемый нами подход уже воспринят арбитражными судами. В настоящее время состоялись первые решения (например, постановление Федерального арбитражного суда от 10 марта 2004 г. по делу № А81-1775/3188А-033), в которых суд указал, что в 2002–2003 гг. природный газ из нефтегазоконденсатных месторождений должен облагаться по ставке 16,5%.

Две ставки на газовый конденсат: какую выбрать?

Еще одну путаницу с этого года устранил законодатель, определив, что газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья облагается по единой адвалорной ставке. Но целых два года перед многими газовыми компаниями стоял вопрос: по какой ставке платить за газовый конденсат, добытый из нефтегазоконденсатного месторождения?

Сразу отметим, что мы рассматриваем случай, когда на этом месторождении пока совсем не добывается нефть (у налогоплательщика даже нет ни одной нефтяной скважины). Такие ситуации распространены на нефтегазоконденсатных месторождениях с узкими нефтяными оторочками.

Статья 342 НК РФ, устанавливающая налоговые ставки по НДС, претерпела за время своего существования несколько изменений. Причем первое изменение произошло в тот момент, когда глава 26 НК РФ еще не действовала, а именно 31 декабря 2001 г. И надо отметить, что уже это

обстоятельство порождает серьезные сомнения в законности второй редакции. Но мы все же говорим о другой проблеме, а потому перейдем сразу к действовавшей до 2004 г. третьей редакции ст. 342 НК РФ. Согласно этой редакции все углеводородное сырье (за исключением попутного газа) облагалось по ставке 16,5%. В то же время Федеральным законом № 126-ФЗ⁴ на период 2002–2004 гг. была предусмотрена твердая налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений в размере 340 руб. за одну тонну добытого сырья, применяющаяся с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

Наличие этих двух норм, регулирующих один и тот же вопрос, в ситуации, когда из нефтегазоконденсатного месторождения добывался исключительно газ и газовый конденсат и совсем не добывалась нефть, на практике приводил к коллизии. Становилось непонятным, какую из двух налоговых ставок по НДС налогоплательщику следует применять.

Мы полагаем, что статья 5 Федерального закона № 126-ФЗ могла применяться только к нефтегазоконденсатным месторождениям, на которых добывается одновременно и нефть, и газовый конденсат. Это следует из грамматического толкования этой нормы: на единство и неразрывность процесса добычи нефти и газового конденсата указывает соединительный союз «и» при перечислении этих углеводородов.

С технической точки одновременная добыча нефти и газового конденсата предполагает забуривание на месторождении нефтяных (а не газовых) скважин. Таким образом, мы снова возвращаемся к нашему тезису, что для целей исчисления НДС тип месторождения (залежи) определяется по виду пробуренных на нем скважин. Газовый конденсат, добытый через газовые скважины, всегда должен был облагаться по ставке 16,5% (ст. 342 НК РФ). А газовый конденсат, добытый вместе с нефтью через нефтяные скважины, должен был облагаться, согласно ст. 5 Федерального закона № 126-ФЗ, налогом в размере 340 руб. за тонну.

Только такой подход позволял избежать нарушения принципа равенства налогообложения (ст. 3 НК РФ). Возможное нарушение состояло в том, что одно и то же полезное ископаемое (газовый конденсат) облагалось НДС по разным ставкам в зависимости от того, добыто ли оно на газоконденсатном или нефтегазоконденсатном месторождении.

³ Номер дела в первой инстанции.

⁴ Федеральный закон РФ от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации».

Стабильный или нестабильный?

Однако на этом правовые коллизии предпоследней редакции главы 26 НК РФ не заканчиваются. Еще одна проблема тесно связана с рассмотренным выше вопросом: с какой базы нужно исчислять НДС по газовому конденсату, добытому вместе с газом из нефтегазоконденсатного месторождения (по-прежнему исходим из того, что добыча нефти на этом месторождении пока не ведется)?

Для газового конденсата, добытого из газоконденсатных месторождений, в качестве базы берется стабильный газовый конденсат (т.е. прошедший операции по сепарированию, обезвоживанию, отделению легких фракций). Для газового конденсата, добытого из нефтегазоконденсатных месторождений, никаких оговорок Налоговый кодекс не делает.

Если допустить, что в последнем случае налогоплательщик должен облагать налогом нестабильный газовый конденсат, то мы снова перейдем к нарушению принципа равенства налогообложения (ст. 3 НК РФ). Нарушение указанного принципа будет состоять в том, что налогоплательщик, добывающий газовый конденсат на газоконденсатном месторождении, должен платить налогов значительно меньше, чем налогоплательщик, добывающий газовый конденсат на нефтегазоконденсатном месторождении. Кстати, облагать стабильный (а не нестабильный) газовый конденсат нужно и в тех случаях, когда он добывается через нефтяные скважины. Аргументом в пользу этой позиции является следующее рассуждение. В подпункте 3 п. 2 ст. 337 НК РФ законодатель перечисляет виды углеводородного сырья, причем нефть и газовый конденсат он объединяет в одну группу. Почему эти два в принципе разных полезных ископаемых оказались объединены?

Логично объяснить это можно только тем, что для целей налогообложения их потребительские качества и, следовательно, стоимость (ценность) одинакова. В том же подпункте законодатель явно прописал, что налогом на добычу полезных ископаемых облагается нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. А про газовый конденсат указал только тип месторождения (нефтегазоконденсатное), откуда он добывается.

Подтверждает нашу позицию и то обстоятельство, что по своему качеству стабилизированная нефть ближе к стабильному конденсату, чем к нестабильному. Следовательно, базой по НДС должен служить стабильный конденсат,

т.е. конденсат, прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей.

Дополнительным аргументом в пользу того, что облагать НДС нужно именно стабильный газоконденсат, содержится в ст. 5 Федерального закона №126-ФЗ. Эта статья требует умножать налоговую ставку по НДС для нефти и газоконденсата на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть. Если применение этого коэффициента в отношении нефти не вызывает вопросов, то его применение к газовому конденсату можно объяснить только схожестью газового конденсата со стабилизированной нефтью по потребительским качествам. Как мы уже указали, схожесть со стабилизированной нефтью существует только у стабильного газоконденсата.

Наконец, новая редакция главы 26 НК РФ также разрешила этот вопрос в пользу стабильного газового конденсата. А первые судебные решения (например, постановление Федерального Арбитражного Суда от 11 марта 2004 г. по делу № А81-2154/3275А-03⁵) подтвердили правильность нашего подхода.

Резюме

Несмотря на то что в этом году нормы главы 26 НК РФ обрели большую ясность, проблемы первых двух лет взимания НДС не утратили своей актуальности. Как минимум, многим недروпользователям еще предстоит пройти сквозь сито налоговых проверок. Но еще большие сложности предстоят тем налогоплательщикам, кто пожелает вернуть переплаты, которые у них образовались за эти два года.

Позиция налоговых органов, к сожалению, в большинстве случаев сводится к тому, что налогоплательщик должен уплатить максимальное количество налогов. Поэтому, заняв предложенную нами позицию, отстаивать ее налогоплательщикам с вероятностью в 99% придется в суде. Но только в суде можно будет наконец, разобраться, как правильно платить налог.

В заключение хочется процитировать начальника управления ресурсных платежей МНС России А.С. Федорова. По его словам, налоговые органы должны работать с каждым плательщиком НДС индивидуально. Это не случайно так: каждое месторождение индивидуально, а потому нельзя исключать, что для отдельных налогоплательщиков налоговые органы найдут достаточными наши аргументы, чтобы пойти навстречу.