

Толкование понятия «месторождение» на практике



С.Ю. Шаповалов,
Генеральный директор юридической
компании «Налоговая помощь»

Вопрос, что такое месторождение, может показаться сугубо теоретическим. Между тем это не так. Для разрешения целого ряда практических споров понимание этого термина в том значении, в котором он использован в главе 26 НК РФ, крайне необходимо. К примеру, в период с 2002 г. до 2004 г. от правильного ответа на этот вопрос зависело, как надо облагать газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений.

Что такое месторождение?

Федеральный закон от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ четко указывал, что такой конденсат должен облагаться по твердой ставке. Однако в системной связи с положениями главы 26 НК РФ возник вопрос: подлежит ли обложению по твердой ставке любой газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений или только тот, который добывается через нефтяные скважины.

Налоговые органы на самом высоком уровне заявили, что тип пробуренной скважины не может быть принят во внимание при определении особенностей исчисления налога на добычу полезных ископаемых. Однако сегодня их мнение опровергается рядом актов арбитражных судов.

В частности, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа (ФАС ЗСО) в нескольких своих постановлениях (например, в постановлении по делу № Ф04/1169-74/А81-2004 от 10.03.2004 г.) указал, что в 2002–2003 гг. газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через газовые скважины, должен был облагаться по ставке 16,5%. Более того, одно из этих постановлений было обжаловано в Высший

Арбитражный Суд РФ, который отказал в передаче дела в Президиум. Это можно расценивать, как одобрение вывода нижестоящих судов.

Обоснование правомерности применения налогоплательщиком адвалорной, а не специфической ставки выглядит следующим образом. Используемый в ст. 337 НК РФ термин «месторождение» было предложено толковать как «залежь». Такая замена не может быть признана невозможной, поскольку термин «месторождение» никак не конкретизирован ни в главе 26 НК РФ, ни в отраслевом (прежде всего горном) законодательстве. Все используют этот термин как нечто всем понятное, но анализ нормативных актов, употребляющих понятие «месторождение», указывает, что в зависимости от контекста этот термин имеет разные значения.

Более широкое значение включает в понятие «месторождение» совокупность залежей углеводородов, приуроченных к единой тектонической структуре и расположенных в пределах одной площади. Месторождение может быть однозалежным и многозалежным, т.е. состоять из отдельной залежи или группы залежей, разобщенных по вертикали или горизонтали, но контролируемых одной локальной структурой. Тип месторождения в широком смысле легко установить из лицензии на его разработку.

В узком значении месторождение и залежь являются синонимами. То есть оба термина обозначают отдельный пласт недр, содержащий полезные ископаемые. И в таком смысле понятие «месторождение» используется даже в некоторых НПА (см., например, постановление Госгортехнадзора России от 02.08.2002 г. № 49 «Об утверждении положения о порядке согласования с органами Госгортехнадзора России проектной документации на пользование участками недр»).

Таким образом ФАС ЗСО согласился использовать термин «месторождение» в узком значении, то есть в значении «залежь». При таком подходе необходимо определить тип разрабатываемой недропользователем залежи. Из лицензии это установить невозможно; поэтому в том деле суд

обратился за помощью к специалистам, которые указали, что недропользователь разрабатывал в то время исключительно газоконденсатные залежи, а нефтегазоконденсатные залежи им не разрабатывались. На этом основании суд сделал вывод, что газовый конденсат, добываемый из газоконденсатных залежей нефтегазоконденсатного месторождения, не может облагаться по твердой ставке.

Аргументацию суда можно несколько доработать. Как известно, типы залежей определяются видами полезных ископаемых, которые в них содержатся или из них извлекаются. Например, в газовой залежи содержится газ, а из газоконденсатной возможно извлечение как газа, так и газового конденсата.

Порядок следования углеводородов в названии каждого из типов залежи объясняет структуру геологических или извлекаемых запасов различных углеводородов в этих залежах.

Геологические запасы — это количество нефти, газа, конденсата, находящееся в недрах.

Извлекаемые запасы — это часть геологических запасов, извлечение которых из недр на дату подсчета запасов экономически эффективно в условиях конкурентного рынка при рациональном использовании современных технических средств и технологии добычи с учетом соблюдения требований по охране недр и окружающей среды.

Соответственно обе классификации делят углеводородные залежи на газоконденсатные, газовые, нефтяные, газонефтяные и т.д. Чтобы показать разницу в классификациях, можно привести следующий пример. Предположим, разведана газовая залежь с узкой нефтяной оторочкой. Экономически разработка оторочки невыгодна, а потому с точки зрения извлекаемых запасов залежь будет называться газовой, а с точки зрения геологических запасов — нефтегазовой. Возникает вопрос о том, какая из этих двух классификаций использована в НК РФ?

НК РФ не дает прямого ответа на этот вопрос, поэтому можно воспользоваться п. 7 ст. 3 НК РФ и сказать, что речь идет об извлекаемых запасах. В этом случае многие налогоплательщики, которые до 2004 г. добывали из нефтегазоконденсатных залежей с нефтяными оторочками только газовый конденсат и газ, вправе утверждать, что их залежи являются газоконденсатными, поскольку извлечение нефти для них не было экономически оправданным.

О фазах залежей и типах месторождений

Вернемся к делу ФАС ЗСО, упомянутому в начале статьи.

ФАС ЗСО оставил без всякого внимания один крайне интересный вывод суда первой инстанции. Суд первой инстанции позволил себе обобщение, что добыча газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины должна облагаться по ставке 16,5%. При этом добыча газа и газового конденсата через нефтяные скважины должна приравниваться к добыче из нефтегазоконденсатных месторождений, что влечет применение твердой ставки к газовому конденсату и нулевой ставки к газу. Эти выводы не были воспроизведены и оценены судом кассационной инстанции, а потому они сохранили свою силу. На основании каких же аргументов суд первой инстанции сделал столь смелые выводы?

Дело в том, что установление зависимости между типом скважины и видом залежи, во-первых, избыточно (не надо перечислять виды залежей, если указан вид скважины) и, во-вторых, невозможно. Существует только два вида добывающих скважин (газовые и нефтяные), в то время, как НК РФ перечисляет нам семь видов залежей углеводородов (газоконденсатные, нефтяные, газонефтяные, газоконденсатнонефтяные, нефтегазовые, нефтегазоконденсатные). Как могут два типа скважин определять семь видов залежей?

Для решения данной задачи необходимо либо увеличить число типов скважин, либо сократить количество видов залежей. Последнее вполне реально, учитывая законодательную неопределенность термина «залежь».

Напомним, что по одной из классификаций залежи углеводородов делятся на однофазные (газовые, газоконденсатные и нефтяные) и двухфазные (все остальные). Следовательно, можно предположить, что НК РФ устанавливает правила налогообложения углеводородов в зависимости от того, из какой фазы (газовой или жидкой) залежи они извлечены. Фаза залежи определяется типом скважины, через которую идет добыча. Ведь не зря же законодатель использовал в статье 337 НК РФ термин «нефтяная скважина»?!

Перечисленные в НК РФ три вида углеводородного сырья (нефть, газ и газовый конденсат)

Комбинации типов скважин углеводородов	Группировки углеводородов (ст. 337 НК РФ)
Нефть, добытая через нефтяные скважины	Нефть, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений
Газовый конденсат, добытый через нефтяные скважины	
Газовый конденсат, добытый через газовые скважины	Газовый конденсат из газоконденсатных месторождений
Газ, добытый через газовые скважины	Газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений
Газ, добытый через нефтяные скважины	Газ горючий природный из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатно-нефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через нефтяные скважины

и два типа скважин дают возможность для пяти комбинаций:

- ! нефть, добытая через нефтяные скважины;
- ! газ, добытый через газовые скважины;
- ! газ, добытый через нефтяные скважины;
- ! газовый конденсат, добытый через газовые скважины;
- ! газовый конденсат, добытый через нефтяные скважины.

Следует отметить, что с точки зрения математики комбинаций должно быть шесть, а не пять. На самом деле, шестой вариант (нефть, добытая через газовые скважины) невозможен, поскольку нефть в отличие от газа и газового конденсата не имеет двух фаз. Нефть — это всегда жидкость. Все остальные комбинации вполне допустимы: и газ, и газовый конденсат могут добываться как через газовые скважины, так и через нефтяные. Пяти перечисленным комбинациям полезных ископаемых и типов скважин соответствуют следующие группировки углеводородов в НК РФ (см. таблицу).

Предлагаемый подход помогает легко решить вопрос, по какой ставке облагается тот или иной углеводород. Если газоконденсат добывается через газовые скважины, то он относится к группировке «газовый конденсат из газоконденсатных месторождений» и облагается по адвалорной ставке. Если газоконденсат добывается через нефтяные скважины, то относится к группировке «нефть, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений» и облагается по твердой ставке.

Более того, предлагаемый подход решил проблему некоторых выпадающих полезных ископа-

емых, то есть таких полезных ископаемых, добыча которых якобы не облагается НДСИ вовсе или, в лучшем случае, облагается по ставке 6%, установленной для «иных полезных ископаемых». Конкретно речь идет о газе природном горючем, добытом из нефтегазоконденсатного месторождения *через газовую скважину*. В подпункте 3 п. 2 ст. 337 НК РФ законодатель, перечисляя группировки углеводородного сырья, в качестве объекта налогообложения указал (1) газ горючий природный, добываемый из нефтегазоконденсатных месторождений через нефтяные скважины, и (2) газ горючий природный, добываемый из газовых и газоконденсатных месторождений. При этом ничего не сказано о газе природном горючем, добываемом из нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины. Неужели законодатель намеренно исключил газ природный горючий, добываемый из нефтегазоконденсатного месторождения через газовые скважины, из объекта НДСИ?

Учитывая цену вопроса и отсутствие каких-либо экономических мотивов для такого подарка, вряд ли законодатель хотел достичь такого эффекта. Судя по всему, суды ЗСО тоже не поверили в щедрость законодателя, а потому попытались найти такое толкование текста подпункта 3 п. 2 ст. 337 НК РФ, которое не приводило бы к выпадению полезных ископаемых из объекта НДСИ. И такое толкование нашлось: газ, добытый через газовые скважины из любого месторождения, относился к группировке «газ горючий природный из газовых и газоконденсатных месторождений». Такое толкование с 2004 г. было закреплено в НК РФ. □