

Предложения по совершенствованию законодательства о НДС на газ природный

С.С. Ежов, доктор экономических наук, заместитель директора Топливо-энергетического независимого института

Налог на добычу полезных ископаемых введен Федеральным законом 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», в соответствии с которыми в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) была введена глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых». По отношению к добываемому газу этот налог заменил акциз на газ, регулярные платежи за добычу и отчисления на ВМСБ.

В соответствии со статьей 336 НК РФ объектом налогообложения НДС являются «полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации». Добытым полезным ископаемым, в свою очередь, признается «газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа» (ст. 337 НК РФ), а также попутный газ — «газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины».

Налоговая ставка при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья в соответствии со статьей 342 НК РФ устанавливается в размере 147 руб./тыс. куб. м. Этой же статьей устанавливается нулевая ставка налога на добычу полезных ископаемых при добыче попутного газа и в части нормативных потерь полезных ископаемых. Под нормативными потерями полезных ископаемых в данном случае признаются «фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации». Нормативные потери составляют около 0,5 % от объема добычи.

Особенности реализации газа на внутреннем и внешнем рынках приводят к тому, что более обоснованным является индексация ставки НДС на добытый газ в зависимости от цен внутреннего рынка, а не в зависимости от экспортных цен. Тем более, что установление ставки НДС в зависимости от экспортной цены газа дискриминирует независимых производителей газа.

Автор предполагает, что при использовании завышенной базовой ставки произвести корректную оценку обоснованных потребностей ОАО «Газпром» в финансовых средствах на реализацию крупных инвестиционных проектов и обслуживание кредитов затруднительно. Это связано с неопределенностью макроэкономических параметров, состоянием газового рынка, отношений России со странами-импортерами и странами-транзитерами.

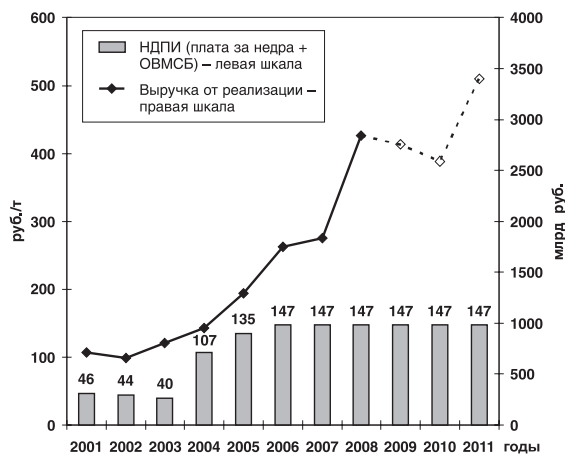
«Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», подготовленными Министерством финансов Российской Федерации и рассмотренными 26 мая 2008 г. на заседании Президиума Правительства Российской Федерации, предусмотрена «поэтапная отмена нулевой ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче попутного нефтяного газа (с учетом фактической возможности добывающих организаций по использованию попутного газа)». При этом предусмотрен альтернативный способ решения этого вопроса в виде взимания штрафов за сжигание в факелах попутного нефтяного газа, который реализован в постановлении Правительства Российской Федерации от 8 января 2009 г. № 7 «О мерах по стимулированию сокращения загрязнения атмосферного воздуха продуктами сжигания попутного нефтяного газа на факельных установках».

«Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» (далее — Основные направления) констатируют рост доходов газовой отрасли в условиях неизменных ставок НДС и наличие «значительных дополнительных доходов, имеющих характер природной ренты». В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 28 мая 2007 г. № 333 «О совершенствовании государственного регулирования цен на газ» с 1 января 2011 г. поставки газа ОАО «Газпром» и его аффилированными лицами предполагается осуществлять по ценам, определяемым по формуле, обеспечивающей равную доходность поставок газа на внешний и внутренний рынки. Это означает значительный рост доходов предприятий газового сектора экономики. Обвальное снижение цен на нефть скорректировало прогнозы по росту цен на газ, однако значительное ослабление курса рубля по отношению к доллару частично компенсирует потерю выручки.

Увеличение налоговых изъятий от газовой отрасли в бюджет предполагается Основными направлениями не ранее 2011 г. путем повышения ставки НДС, взимаемого при добыче природного газа. Однако отсутствуют указания на то, должна ли быть изменена методика определения ставки (индексация в зависимости от динамики изменения цен, курса рубля к доллару или какие-либо другие методы) и до какой величины должна быть увеличена ставка налога.

Действительно, ставка НДС на добытый газ не пересматривалась с 2006 г., в то время как дохо-

Рис. 1. НДС (в 2001 г. плата за недра и ОВМСБ) и выручка от реализации газа за период 2001–2011 гг. (по данным отчетности ОАО «Газпром»)

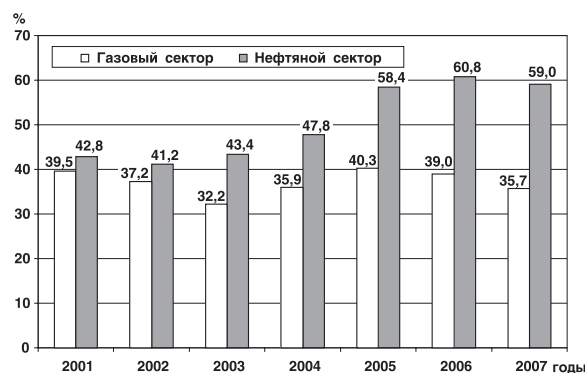


ды ОАО «Газпром» выросли в 2008 г. в 1,6 раза по сравнению с 2006 г., а в прогнозируемых условиях (прогноз социально-экономического развития России, разработанный Министерством экономического развития Российской Федерации) выручка от реализации газа в 2011 г. почти в два раза превысит уровень 2006 г. (рис. 1). Рост выручки в 2011 г. произойдет в результате роста внутренних цен в 2,9 раза по сравнению с ценами 2006 г. (1129,4 руб./тыс. куб. м), в то время как среднеконтрактные цены на газ в 2011 г. почти не отличаются от цен 2006 г. — 227 дол./тыс. куб. м в 2011 г. по сравнению с 216 дол./тыс. куб. м в 2006 г.

В налоговой системе отсутствуют автоматические регуляторы, которые позволяли бы обеспечить адекватный рост налоговых доходов от газового сектора. В отличие от нефтяных налогов в газовом секторе вопрос решается в «ручном режиме», т. е. путем ежегодного пересмотра ставки НДС, которая не меняется с 2006 г. В 2001 г. налоговая нагрузка в доле от выручки от реализации продукции нефтяного и газового секторов экономики была сопоставима — 42,8 % и 39,5 % соответственно. Однако в дальнейшем применение налоговых механизмов, зависящих от конъюнктуры нефтяного рынка, привело к значительному расхождению этих показателей. За рассмотренный период по нефтяному сектору экономики наблюдается рост налоговой

нагрузки на 16 процентных пунктов, в то же время по газовому сектору экономики налоговая нагрузка снижается на 4 процентных пункта (рис. 2).

Рис. 2. Доля налогов в валовой выручке от реализации продукции нефтяного и газового секторов экономики за период 2001–2007 гг. (оценки ТЭНИ)



Исходя из вышесказанного, индексация ставки НДС на добытый газ требуется вне зависимости от состояния мировых рынков энергоносителей, так как не планируется обратный переход на адвалорную (процентную) ставку НДС (при применении адвалорной ставки налогооблагаемой базой является стоимость добытого минерального сырья в текущих ценах). В соответствии с главой 26 НК РФ НДС на добытую нефть индексируется в зависимости от котировок экспортной смеси «Юралс» на европейском рынке. Следует отметить, что использование при налогообложении исключительно экспортной цены является одним из недостатков порядка определения ставки НДС. Особенно ярко этот недостаток проявился зимой 2001–2002 гг. и 2002–2003 гг., когда из-за перенасыщенности внутреннего рынка цена свободного рынка падала вплоть до ставки НДС, и, таким образом, независимые производители нефти, не входящие в состав вертикально интегрированных компаний, вынуждены были уплачивать налог, равный выручке от реализации нефти. Это стало одной из причин массового поглощения независимых предприятий вертикально интегрированными нефтяными компаниями.

Таким образом, установление ставки налога в зависимости от цены одного из рынков, на который поставляется продукт, может привести к нежелательным последствиям. Однако отсутствие раз-

витого внутреннего рынка нефти и подходящих для целей налогообложения источников котировок внутреннего нефтяного рынка не позволяет использовать параметры внутреннего рынка при установлении ставки НДС на добытую нефть.

В соответствии с Федеральным законом «О естественных монополиях» все производители нефти имеют право на равный доступ к экспортным мощностям магистрального трубопроводного транспорта пропорционально объему добычи нефти (в настоящее время доля экспорта превышает 50% от объема добычи). Таким образом, использование котировок европейского рынка оправданно с той точки зрения, что более 50% добываемой нефти поставляется производителями нефти на экспорт. Кроме того, цены свободного российского рынка начиная с июля 2005 г. практически соответствуют ценам европейского рынка. В таких условиях налогообложение добычи нефти на основе котировок европейского рынка выглядит в целом обоснованным.

В отличие от нефтяного рынка при реализации российского газа европейским потребителям отсутствуют общепризнанные независимые ценовые индикаторы, аналогичные котировкам Platt's и Argus. Основными источниками информации о ценах являются ОАО «Газпром» и Федеральная таможенная служба.

Другой важной особенностью, отличающей газовую промышленность от нефтяной, является монопольное положение ОАО «Газпром» как экспортера газа. Независимые производители газа не имеют возможности экспортировать газ. Таким образом, установление ставки НДС в зависимости от экспортной цены газа дискриминирует независимых производителей газа.

Вместе с тем цены продаж на внутреннем рынке в настоящий момент устанавливаются ФСТ России. Таким образом, особенности реализации газа на внутреннем и внешнем рынках приводят к тому, что более обоснованным является индексация ставки НДС на добытый газ в зависимости от цен внутреннего рынка, а не в зависимости от экспортных цен.

Построим формулу индексации ставки НДС на добытый газ по аналогии с индексацией ставки НДС на добытую нефть. Будем исходить из того, что 20 дол./тыс. куб. м является минимальной ценой, с которой начинается взимание НДС, при более низких ценах отсутствует источник для уплаты налога. Соответственно, ставка НДС должна

быть равна нулю при цене ниже 20 дол./тыс. куб. м (аналогично 9 дол./баррель в формуле индексации ставки НДС на добытую нефть). Если в качестве начальной принять ставку НДС, установленную на 2010 г. (в 2010 г. коэффициент $K_{ц}$ должен быть равен единице), то корректирующий коэффициент должен вычисляться по следующей формуле:

$$K_{ц} = \frac{C_{вн} - 20 \times P}{1541}, \quad (1)$$

где $K_{ц}$ — коэффициент, отражающий рост цен на газ; $C_{вн}$ — цена внутреннего рынка на газ без НДС (руб./тыс. куб. м); P — курс рубля к доллару США.

В прогнозируемых условиях 2010 г. корректирующий коэффициент $K_{ц}$ составит:

$$K_{ц} = \frac{2328,8 - 20 \times 39,4}{1541} = 1,0$$

Ставка НДС на добытый газ вычисляется как произведение базовой ставки (147 руб./тыс. куб. м) и корректирующего коэффициента:

$$C_{т} = 147 \times K_{ц}, \quad (2)$$

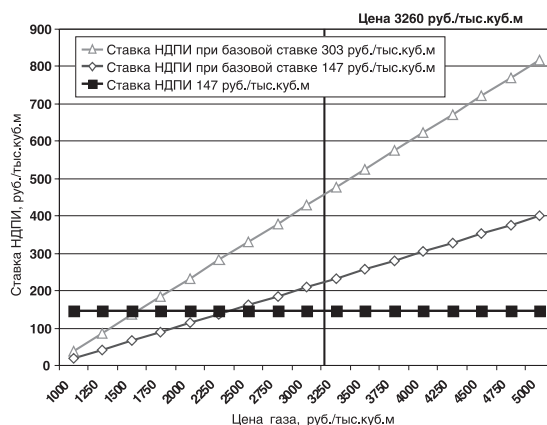
где $C_{т}$ — ставка НДС с учетом индексации (руб./тыс. куб. м).

Ставка НДС, рассчитанная по формулам (1) и (2), в прогнозируемых условиях 2011 г. в 1,6 раза превышает уровень 2006 г. и составляет 235 руб./тыс. куб. м. Однако такой рост не соответствует росту доходов от добычи газа. Оценки показывают, что при использовании формул (1) и (2) сумма налогов в 2011 г. составит 35,4% от выручки от реализации газа по сравнению с 39% в 2006 г. Кроме того, при использовании формул (1) и (2) ставка НДС составит около 6% от цены газа. В то же время первоначально Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ ставка НДС была установлена на уровне 16,5% от стоимости добытого газа, и эта адвалорная ставка действовала до введения в 2004 г. специфической ставки НДС на добытый газ.

Для сохранения уровня налоговой нагрузки на уровне 2006 г. базовая ставка НДС должна составить 303 руб./тыс. куб. м. В этом случае ставка НДС с учетом индексации превысит действующую

ставку НДС 147 руб./тыс. куб. м при цене газа, превышающей 1550 руб./тыс. куб. м, а при прогнозной цене в 2011 г. 3260 руб./тыс. куб. м ставка НДС составит 484,1 руб./тыс. куб. м (оценки делались исходя из курса 39,9 руб./дол.), что соответствует предложениям Минфина России 2008 г. по увеличению ставки НДС. При базовой ставке НДС 147 руб./тыс. куб. м ставка НДС при цене 3260 руб./тыс. куб. м составит 234,9 руб./тыс. куб. м (рис. 3).

Рис. 3. Ставка НДС в двух предложенных вариантах в зависимости от цены газа на внутреннем рынке



Оценки показывают, что при использовании базовой ставки 303 руб./тыс. куб. м ОАО «Газпром» с высокой вероятностью будет испытывать недостаток средств на реализацию крупных инвестиционных проектов и обслуживание кредитов. Однако произвести корректную оценку обоснованных потребностей ОАО «Газпром» в финансовых средствах затруднительно по многим причинам, в том числе из-за существующих неопределенностей макроэкономических параметров, развития газового рынка, отношений России со странами-импортерами и странами-транзитерами. Установление конкретного значения базовой ставки НДС должно быть осуществлено исходя из приоритетности интересов государственного бюджета при сохранении финансовой состоятельности ОАО «Газпром». Представляется, что такая ставка должна находиться в рассмотренном диапазоне, а соответствие уровня налогообложения текущей ценовой ситуации на газовом рынке должно обеспечиваться за счет индексации ставки НДС в зависимости от внутренних цен на газ. □