



## НДПИ НА ГАЗ: ОТРЫВ ОТ РЕАЛЬНОСТИ

**БОРИС ЛУЦЕТ**

*Кандидат экономических наук*

Действующие принципы налогообложения в газовой отрасли формулировались в 2013-2014 годах. С тех пор ключевые элементы газового НДС не подвергались концептуальным изменениям, если не считать уточнений в основном технического характера и корректировки льгот. Их нормативное определение закреплено в статьях 342, 342.4 и (частично) 342.5 Налогового кодекса РФ.

Попробуем кратко определить, насколько действующие положения указанных статей соответствуют текущим реалиям. Учитывая достаточно сложный порядок определения окончательной подлежащей уплате суммы налога, рассмотрим лишь ценовые параметры в том их виде, который имеет место в настоящее время в формулировках действующих нормативных актов.

### Немного истории

До 1 июля 2014 года ставки НДС в отношении природного газа и газового конденсата устанавливались в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup> (тонну), при этом предусматривалась их ежегодная индексация. С указанной даты в соответствии с Федеральным законом от 30.09.2013 №263-ФЗ реальная величина налоговой ставки стала определяться пу-

тем умножения ее номинальной величины (35 рублей за 1 тыс. м<sup>3</sup> для газа и 42 рубля за тонну для конденсата) на базовое значение единицы условного топлива  $E_{ут}$  и коэффициентов. Общим для газа и конденсата является коэффициент  $K_c$ , характеризующий сложность добычи. Помимо этого, при исчислении налога по природному газу был предусмотрен учет показателя  $T_r$ , отражающего расходы на транспортировку.

Федеральным законом от 24.11.2014 N 366-ФЗ [1] был внесен ряд уточнений в порядок определения  $E_{ут}$ , а для расчета налога по конденсату был введен коэффициент  $K_{км}$ , после чего система налогообложения в газовой отрасли была в целом сформирована. В дальнейшем, с 1 января 2019 года, для конденсата был введен дополнительный коэффициент  $K_{ман}$ . Это было связано с необходимостью корректировки фискальной нагрузки в рамках налогового маневра в нефтяной отрасли (Федеральный закон от 03.08.2018 N 301-ФЗ [2]).

Таким образом, принципы определения налоговой нагрузки на природный газ зафиксированы с 2014 года.

Значение единицы условного топлива  $E_{ут}$  неспроста названо базовым – именно в нем «защиты» правила изменения налоговой нагрузки в газовой отрасли в зависимости от цен на внутреннем и внешнем рынках. Поэтому решения о донстройке уровня изъятий в дальнейшем принимались именно применительно к этой величине, однако решения эти в основном заключались в изменении того или иного числового коэффициента. Между тем сама методология определения ценовых параметров в целях налогообложения, заложенная в формулу  $E_{ут}$ , с 2014 года осталась неизменной – несмотря на многочисленные изменения, произошедшие с тех пор как в принципах ценообразования на рынках, так и в подходах к фискальному регулированию отраслей ТЭК.

На настоящий момент формула выглядит следующим образом:

$$E_{ут} = \frac{0,15 \cdot K_{гп} \cdot (\Pi_r \cdot D_r + \Pi_k \cdot (1 - D_r))}{(1 - D_r) \cdot 42 + D_r \cdot 35}$$

Коэффициент  $K_{гп}$  для каждого конкретного налогоплательщика является константой, а доля добытого газа  $D_r$  может считаться индивидуальной характеристикой конкретного участка недр.

Таким образом, можно видеть, что величина налоговой нагрузки поставлена в зависимость от цен на газ и конденсат – через величины  $\Pi_r$  и  $\Pi_k$  соответственно. Порядок формирования именно этих величин и представляется наиболее интересным с точки зрения экономической обоснованности налоговой нагрузки в газовой отрасли.

Поскольку каждая из этих величин в свою очередь рассчитывается по определенным формулам, необходимо изучить каждую из них.

## Цена природного газа

Величина  $\Pi_r$  рассчитывается по формуле:

$$\Pi_r = \Pi_v \cdot O_v + \Pi_b \cdot (1 - O_v)$$

и является производной от суммы внутрироссийской и экспортной цены газа, скорректированных в зависимости от доли реализации газа на внутреннем рынке.

В свою очередь, экспортная цена рассчитывается по формуле:

$$\Pi_3 = \Pi_{дз} \cdot ((100\% - C_{тп})/100\%) \cdot P_{дз},$$

где  $\Pi_{дз}$  – расчетная цена реализации газа за пределы территорий стран-участниц Содружества Независимых Государств;  $C_{тп}$  – ставка вывозной таможенной пошлины на газ горючий природный;  $P_{дз}$  – расходы на транспортировку и хранение газа за пределами территорий государств-членов Таможенного союза (при его реализации за пределы территорий государств-участников СНГ).

Порядок определения и внутрироссийской и экспортной расчетной цены делегирован Правительству РФ, которое и утвердило его своим постановлением от 10.02.2015 N 107 [3]. С момента утверждения, то есть за прошедшие шесть с лишним лет, данный порядок пересмотру не подвергался. Поэтому особый интерес представляет вопрос о том, насколько он соответствует реальному положению дел на рынках.

Согласно вышеуказанному постановлению, расчетная экспортная цена газа  $\Pi_{дз}$  определяется по формуле:

$$\Pi_{дз} = (0,2097 \cdot M + 0,2685 \cdot G) \cdot K_{вал},$$

где  $M$  и  $G$  – соответственно средняя цена на мазут и газойль за девять календарных месяцев, предшествующих налоговому периоду, а  $K_{вал}$  – среднее за предыдущий месяц значение курса доллара.

То есть до настоящего времени расчетная цена экспорта газа в целях налогообложения определяется в привязке к корзине нефтепродуктов с большим временным лагом.

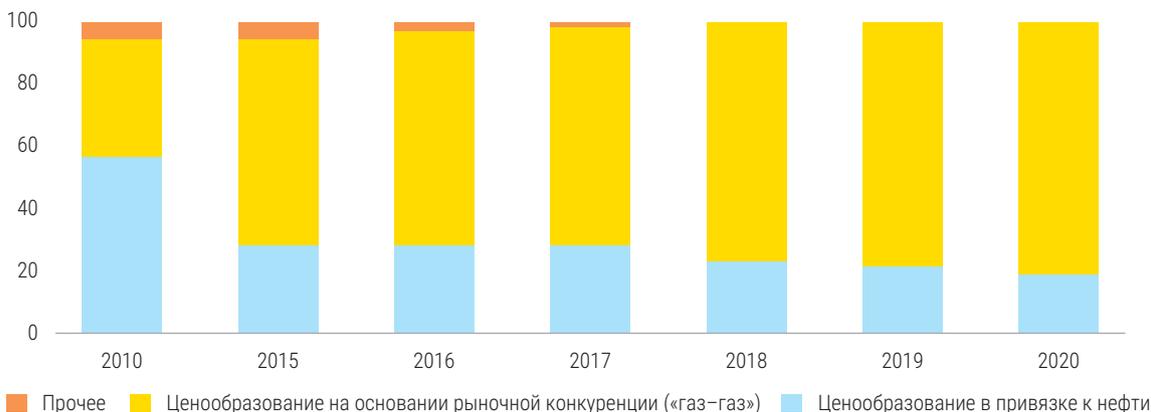
Вместе с тем мировые рынки газа в большей своей части значительно отступили от формульного метода с привязкой к нефтяной корзине и в основном ориентируются на совершенно иные методы ценообразования. По данным ЕУ, за последнее десятилетие доля европейских контрактов, привязанных к нефтяным котировкам, сократилась с почти 60% до 20% (здесь и далее ссылки на ЕУ приводятся по источнику [4]). При этом 64% контрактов относятся к трубопроводному импорту, а 35% – к поставкам СПГ в Испанию, Францию, Италию, Турцию, Португалию, Польшу и Грецию. Соответственно, по результатам прошлого года на рыночное ценообразование («газ-газ») приходилось 80% всех поставок (то есть около 430 млрд м<sup>3</sup>), а в Северо-Западной Европе и вовсе 96% (см. «Структура ценообразования потребляемого в Европе газа»).

Аналогичным образом трансформируется и структура российского экспортного портфеля. Уже в 2019 году 57% контрактов «Газпрома» индексировались по газовым хабам [5]. В текущем же году, как сообщила глава «Газпром экспорта» и заместитель главы «Газпрома» Елена Бурмистрова, 56,1% в структуре экспортных продаж газа «Газпрома» привязан к спотовым индексам, а 30,9% – к форвардным контрактам. И всего лишь 13% поставляется с привязкой цены к стоимости нефтяной корзины [6].

По данным ЕУ, корреляция между ценами, индексированными по нефти, и ценами, формируемыми на спотовом рынке, снизилась с 0,72x в 2013-2015 годах до 0,14x в 2020-2021 годах (см. «Корреляция между ценами на газ в Европе»).

Это, пусть с определенной долей условности, можно считать и иллюстрацией того, насколько «налоговая» расчетная цена перестала коррелировать с реальной рыночной с момента своего утверждения.

Структура ценообразования потребляемого в Европе газа, %



Источник: [4]

В итоге расчетная экспортная цена газа Ц<sub>дз</sub>, определенная в соответствии с вышеуказанным постановлением Правительства РФ, за август текущего года составила 15839 руб./тыс. м<sup>3</sup>. При том, что котировки на хабе TTF за этот же месяц не опускались ниже 400 евро/тыс. м<sup>3</sup> [7].

Но и эта цена в целях налогообложения не окончательная. Как видно из формулы, она уменьшается на расходы на транспортировку и хранение газа Р<sub>дз</sub>, помимо корректировки на экспортную пошлину. Тем же постановлением Правительства установлена фиксированная величина данного показателя в валюте – \$44/тыс. м<sup>3</sup>. И она также не подвергалась корректировке за весь период действия постановления. По расчетам ФАС, на текущий год это 3274 руб./тыс. м<sup>3</sup> [8].

Итого для исчисления налога в августе 2021 года принимается расчетная экспортная цена в размере 7813,3 руб./тыс. м<sup>3</sup>.

По замыслу законодателя, повышенная доходность экспортных операций должна быть учтена при расчете налога посредством специального коэффициента К<sub>гп</sub>, который в формуле E<sub>гт</sub> предусмотрен в качестве множителя. В настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом РФ он установлен для «Газпрома» и его дочерних обществ в размере 1,4441. Однако даже после корректировки на этот коэффициент экспортная цена газа в целях налогообложения за

август составит 11 283,2 руб./тыс. м<sup>3</sup>. Любой эксперт может сделать вывод о том, насколько такая цена соответствует рыночным реалиям и тем финансовым результатам, которые формируются за счет экспорта.

Отдельно следует отметить, что речь идет о величине налоговой ставки, полученной до применения коэффициента сложности добычи К<sub>с</sub>.

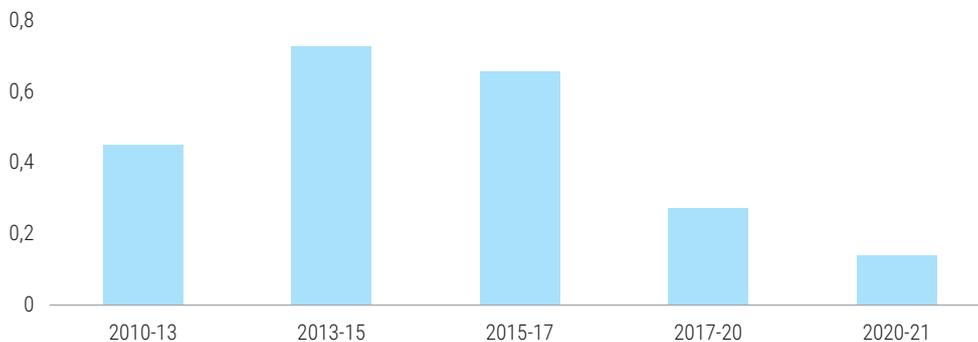
Исходя из этого, экспортная налоговая составляющая НДС на газ является экономически необоснованной. Например, при текущем значительном повышении цен налоговая нагрузка искусственно занижается, и государство недополучает налоги. При резком снижении цен ситуация может измениться, и действующая нерыночная формула «налоговой» экспортной цены приведет к относительно более высокому налогообложению экспорта.

**Цена газового конденсата**

Вторым ценовым компонентом, влияющим на величину E<sub>гт</sub> и уровень налоговой нагрузки в газовой отрасли, является цена газового конденсата Ц<sub>к</sub>. Для ее определения также используется формула:

$$Ц_k = (Ц \cdot 8 - П_n) \cdot P,$$

Корреляция между ценами на газ в Европе («привязка к нефти» и спот)



Источник: [4]

в которой фигурирует цена нефти  $C$  и так называемая условная ставка вывозной таможенной пошлины  $P_n$ . Именно порядок определения данной условной величины и представляет наибольший интерес.

Дело в том, что данный порядок (п.16 ст.342.4 НК РФ) с момента своего установления в 2014 году не претерпел содержательных изменений. Он фиксирует методику определения пошлины на нефть, действовавшую на 2014 год (как определено Федеральным законом от 30.09.2013 N 263-ФЗ). Данный порядок предусматривает, в частности, предельную ставку таможенной пошлины в размере 59% при превышении стоимости нефти Urals порога в \$182,5 за тонну.

Однако на сегодняшний день фактические размеры таможенной пошлины значительно изменились. Так, в отношении газового конденсата еще в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 августа 2013 года №754 установлена ставка вывозной пошлины в размере 0%. Что же касается ставки пошлин на нефть, то в соответствии с последними проектировками в рамках налогового маневра данная величина ежегодно уменьшается по определенным правилам, и с 1 января 2024 года она должна обратиться в ноль (п.4.1 ст.3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе»).

Соответственно вмененная «условная пошлина» через цену конденсата  $C_k$  уменьшает  $E_{yt}$  и, соответственно, сумму НДС. А такое уменьшение никоим образом не соотносится с реальными фискальными параметрами. Таким образом, на данном примере есть возможность наблюдать своеобразный парадокс налогового регулирования – газовые налоги (в части определения цены газового конденсата) получают частичный иммунитет от налогового маневра в нефтяной отрасли.

Частичный, потому что определения  $E_{yt}$  для расчета налоговой ставки по газовому конденсату недостаточно. Как уже указывалось выше, в ее формировании принимают участие еще два коэффициента, один из которых –  $K_{ман}$  – как раз и увязывает налогообложение газовой и нефтяной отраслей. Не вдаваясь в особенности и экономическую обоснованность налогообложения в нефтяной отрасли, следует лишь отметить, что отличительной чертой данного коэффициента является то, что в его расчете (пункты 7 и 8 статьи 342.5 НК РФ) как раз участвует более актуальная величина экспортной пошлины на нефть, максимальная ставка которой составляет 30%. Скорректированный на объем газового конденсата без ШФЛУ (путем умножения на 0,75), данный коэффициент прибавляется к величине, ранее исчисленной с участием базовой ставки,  $E_{yt}$  и других коэффициентов (в том числе сложности добычи  $K_c$ ).

Таким образом, при расчете двух разных элементов ставки НДС на газовый конденсат можно наблюдать использование двух разных видов экспортной пошлины, что вряд ли может быть каким-либо образом экономически обосновано.

Помимо сложности расчета, много вопросов исторически вызывает значительно более низкая ставка на газовый конденсат по сравнению с нефтью. По сути, конденсат, как и нефть, используется для производства нефтепродуктов,

но выход светлых с него составляет более 90%, а значит ценность и стоимость данного сырья намного выше в сравнении с нефтью [9].

## Краткие выводы

Порядок определения ценовых параметров газа и конденсата при исчислении НДС не соответствует реальной рыночной конъюнктуре. Методология расчета налоговых ставок, закрепленная в Налоговом кодексе много лет назад и с тех пор не претерпевшая содержательных изменений, перестала соотноситься с фактическим финансовым результатом газовой отрасли, прежде всего в отношении экспортных операций.

Данное обстоятельство отмечается и независимыми производителями газа. Так, по информации СМИ, «Роснефть» в своем обращении к Президенту РФ по вопросу предоставления права на газовый экспорт отмечает, что биржевые цены на газ в Европе достигли рекордного уровня, но текущие поступления в бюджет от экспорта газа «не в полной мере отражают благоприятную рыночную конъюнктуру».

В силу базовых положений Налогового кодекса РФ (статья 3) налог должен иметь экономическое основание. Представляется, что в рассматриваемом случае данное требование соблюдается не в полной мере и постановка вопроса об изменении подходов к налогообложению является актуальной.

Следует отметить, что в газодобыче имеются значительно большие возможности для оперативной донстройки налогов исходя из ценовой конъюнктуры. Связано это с тем, что в отличие от других отраслей ценовые параметры для НДС на газ определяются не законом, а постановлением Правительства РФ. Следовательно, оперативное реагирование на изменившиеся рыночные условия может быть осуществлено путем внесения соответствующих изменений в формулу цены, устанавливаемую данным подзаконным актом.

В дальнейшем целесообразно рассмотреть вопрос изменения норм главы 26 НК РФ с тем, чтобы привести параметры НДС в газовой отрасли в соответствие с изменившимися условиями. 

## Список литературы

1. [https://base.garant.ru/70804234/1cafb24d049dcd1e7707a22d98e9858f/#block\\_220](https://base.garant.ru/70804234/1cafb24d049dcd1e7707a22d98e9858f/#block_220)
2. [https://base.garant.ru/72005496/1cafb24d049dcd1e7707a22d98e9858f/#block\\_1191](https://base.garant.ru/72005496/1cafb24d049dcd1e7707a22d98e9858f/#block_1191)
3. [https://base.garant.ru/70866892/#block\\_12](https://base.garant.ru/70866892/#block_12)
4. [https://www.ey.com/ru\\_ru/energy-resources/energodigest/2021/08/gas-pricing](https://www.ey.com/ru_ru/energy-resources/energodigest/2021/08/gas-pricing)
5. <https://www.rbc.ru/business/20/05/2020/5ec5157b9a794717c8b1c2fa>
6. <https://www.rbc.ru/economics/16/08/2021/611a424c9a7947c93f4d5d16>
7. <https://ru.tradingview.com/symbols/NYMEX-TTF1%21/>
8. <https://fas.gov.ru/news/5560>
9. <https://vygon.consulting/products/issue-1693/>