

## **Проблемы взимания НДС и их решения в практике арбитражных судов**

**С.Ю. Шаповалов**

Налог на добычу полезных ископаемых как принципиально новый для современной России налог по определению не мог оказаться идеален. Арбитражная практика первых трех лет его взимания убедительно доказала наличие в нем большого числа проблем, цена многих из них измеряется значимыми для бюджета числами. Ниже будут рассмотрены те проблемы, которые в настоящее время получили разрешение в арбитражной практике, а также те, решение которых уже фактически предопределено существующими в судебной практике тенденциями.

### **Ставка по газовому конденсату из нефтегазоконденсатных месторождений в первом квартале 2002 г.**

Хронологически самая первая выявленная проблема НДС датируется январем 2002 г. Так получилось, что 31 декабря 2001 г. Президент подписал Федеральный закон № 198-ФЗ<sup>1</sup>, которым в срочном порядке вносились изменения в принятую Госдумой летом новую 26-ю главу Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)<sup>2</sup>. Суть основной поправки — изменить налоговую ставку по НДС в отношении газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений. Согласно этому Закону уже со следующего дня ставка должна была стать твердой, а не процентной, как это было изначально заложено в главе 26 НК РФ. Для отрасли это фактически означало увеличение налогового бремени, а потому специалисты в многочисленных публикациях отметили, что компании, добывающие газоконденсат, могут применять процентную ставку.

Единственное, в чем можно было бы сомневаться, как долго можно применять эту ставку: первый квартал или первый месяц 2002 г. Проблема состояла в том, что в апреле 2003 г. Конституционный Суд Российской Федерации (далее — КС РФ) принял определение № 159-О<sup>3</sup>, в

<sup>1</sup> Федеральный закон от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».

<sup>2</sup> Федеральный закон 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».

<sup>3</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июня 2001 г. № 159-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ефимова Алексея Евгеньевича на нарушение его конституционных прав статьей 3 Закона Российской Федерации «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».



котором на примере все того же Федерального закона № 198-ФЗ разъяснил, что этот Закон вступил в силу не ранее 1 февраля 2002 г. Это толкование давало налоговым органам возможность требовать применения твердой ставки начиная с февраля. Справедливости ради следует отметить, что налоговые органы никогда на это определение не ссылались, так как предпочитали требовать применения твердой ставки с 1 января 2002 г.

Несмотря на то, что указанная проблема была выявлена в первые же дни вступления в силу главы 26 НК РФ, свое разрешение в судебной практике она получила совсем недавно. При этом нельзя исключать, что до этого времени проблема решалась в досудебном порядке. 31 мая 2004 г. в деле № КА-А40/4019-04 Федерального арбитражного суда (далее — ФАС) Московского округа подтвердил, что до 1 апреля 2002 г. газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений подлежал обложению по ставке 16,5%. И на этом основании вернул налогоплательщику переплату по НДС за первый квартал 2002 г.

В защиту этой позиции следует сослаться еще на одно определение КС — № 220-О 2004 г.<sup>4</sup> Оно, так же как и определение № 159-О, посвящено порядку вступления в силу положений Федерального закона № 198-ФЗ. Из этого решения КС РФ явно следует позиция Суда, что если фактически публикация этого Закона была произведена в 2002 г., то он не мог вступить в силу ранее 1 апреля 2002 г. Если найти «Российскую газету», в которой был опубликован Федеральный закон № 198-ФЗ, то легко обнаружить в ее номере литеру «А». Она указывает на то, что это был спецвыпуск газеты. В отличие от основного (планового) выпуска спецвыпуск попал в киоски и к подписчикам только 4 января 2002 г. Другими словами, вопреки всем стараниям в 2001 г. официальная публикация Федерального закона № 198-ФЗ так и не состоялась.

*Выбор ставки для газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений.*

Проблемы обложения газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений не закончились с началом второго квартала 2002 г. Перед его производителями встал новый нелегкий вопрос: надо ли понимать положения Федерального закона № 198-ФЗ как требование облагать по твердой ставке любой газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений или только тот, что добывается через нефтяные скважины.

Такая постановка вопроса связана с особенностями описания в НК РФ видов полезных ископаемых. В подпункте 3 п. 2 ст. 337 НК РФ законодатель, перечисляя группировки углеводородного сырья, выделил газ горючий природный, добываемый через нефтяные скважины. То есть законодатель счел недостаточным просто указать вид углеводорода (нефть, газ, газовый конденсат), а дополнил описание этого углеводорода указанием на тип скважины, через которую идет добыча. Пытаясь найти этому объяснение, специалисты отдельных газовых компаний сделали предположение, что это обстоятельство не случайно и тесно связано с активным используемым в главе 26 НК РФ понятием «месторождение». Правильно определив значение указанного понятия, можно логично объяснить, зачем законодатель использовал в ст. 337 НК РФ термин «скважина».

Так получилось, что, несмотря на активное использование в нормативной литературе термина «месторождение», никаких его легальных определений ни в главе 26 НК РФ, ни в отраслевом (прежде всего горном) законодательстве найти не удастся. Все используют этот термин как нечто всем понятное, но анализ нормативных актов, употребляющих понятие «месторождение», указывает на то, что в зависимости от контекста этот термин имеет разные значения. Более широкое значение включает в месторождение со-

<sup>4</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 июля 2004 г. № 220-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Семенихина Анатолия Владимировича на нарушение его конституционных прав положением статьи 10 Федерального закона от 31 декабря 2001 года «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».

вокупность 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, разобценных по вертикали или горизонтали, но контролируемых одной локальной структурой.

Если допустить, что законодатель использовал понятие «месторождение» в широком смысле, то бюджет столкнется с серьезными недопоступлениями НДС, связанными с проблемой так называемых «забытых», или «выпавших», полезных ископаемых. Другими словами, ряд полезных ископаемых просто перестанет облагаться НДС. К примеру, из перечня углеводородного сырья «выпадет» газ, добытый из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатно-нефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины. Газ, добытый из тех же месторождений через нефтяные скважины, указан и согласно ст. 342 НК РФ облагается по ставке 0%. Указан в НК РФ также и природный газ из газовых и газоконденсатных месторождений (облагается по адвалорной ставке 16,5%). Существуют и иные примеры «забытых» полезных ископаемых.

Неужели законодатель намеренно решил отказаться от налогообложения добычи газа через газовые скважины из нефтегазоконденсатных месторождений? Учитывая многомиллиардную цену вопроса и отсутствие каких-либо экономических мотивов для такого подарка, поверить в это невозможно. Все встает на свои места, если использовать термин «месторождения» в узком значении.

В узком значении термин «месторождение» является синонимом термина «залежь». Сразу отметим, что понятие залежи, так же как и месторождение, законодательно не

определено. В то же время в ряде нормативов эти два термина используются в одном значении<sup>5</sup>. 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. А как быть с типом залежи? Вот тут-то и приходят на помощь те самые скважины, о которых говорит законодатель в ст. 337 НК РФ. Существует два типа скважин: газовые и нефтяные. Если недропользователь забурит газовую скважину, значит он разрабатывает газовую или газоконденсатную залежь (месторождение). Если недропользователь забурит нефтяную скважину, значит он разрабатывает нефтяную или нефтеконденсатную залежь (месторождение).

Такой подход помогает легко решить вопрос, по какой ставке облагается тот или иной углеводород. Если газ добывается из нефтегазоконденсатных месторождений через газовую скважину, то получается, что пользователь разрабатывает газовую залежь. Следовательно, в этом случае платить НДС с такого газа надо было как с газа, добытого из газового или газоконденсатного месторождения, т.е. по адвалорной ставке.

Эта же логика требует признать, что газоконденсат, добываемый из нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины, добывается из газоконденсатных залежей (месторождений), а газоконденсат, добываемый из нефтегазоконденсатных месторождений через нефтяные скважины, добывается из нефтеконденсатных залежей (месторождений). Следствием этого является различный порядок налогообложения газоконденсата до 2004 г. Газоконденсат, до-

<sup>5</sup> См., например: постановление Госгортехнадзора России от 2 августа 2002 г. № 49 «Об утверждении положения о порядке согласования с органами Госгортехнадзора России проектной документации на пользование участками недр».



бываемый из нефтегазоконденсатных месторождений через нефтяные скважины, подлежал обложению по твердой ставке, а газоконденсат, добываемый из нефтегазоконденсатных месторождений через газовые скважины, — по адвалорной ставке. Таким образом, при помощи предложенного толкования устранялось нарушение принципа равенства налогообложения, возможное нарушение которого 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.

К слову сказать, бывший Министр по налогам и сборам Г.И. Букаев в одном из своих интервью заявил, что тип залежи или тип пробуренной скважины не могут быть приняты во внимание при определении особенностей исчисления налога на добычу полезных ископаемых. Однако на сегодня его слова опровергаются несколькими судебными актами арбитражных судов. В двух своих постановлениях (в частности, в постановлении по делу от 10 марта 2004 г. № Ф04/1169-74/А81-2004) ФАС Западно-Сибирского округа 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 Российской Федерации, который отказал в передаче дела в Президиум.

#### **О типах месторождений и их названиях**

Проблема выбора ставки для газового конденсата имеет еще один аспект. Если проанализировать первую редакцию ст. 337 НК РФ, то мы увидим, что законодатель пытался перечислить конкретные типы месторождений: газовые, нефтяные, газонефтяные, нефтегазовые, газоконденсатные, газоконденсатнонефтяные, нефтегазоконденсатные. Смысл этого перечисления заключался в том, чтобы конкретизировать предмет обложения НДС. Таким образом, НДС 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, то он должен облагаться НДС. 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: конденсатногазовое, газонефтеконденсатное, нефтеконденсатногазовое, 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 газоконденсатнонефтяного можно добывать нефть, газ и конденсат. А отличие этих месторождений состоит в том, что у них разная структура запасов углеводородов.

Очевидно, если считать, что газонефтеконденсатное и нефтегазоконденсатное месторождения — это разные месторождения, то в бюджет не должны идти колоссальные суммы налогов, поскольку не нужно будет платить НДС с газового конденсата, добытого из газонефтеконденсатного месторождения.

Выше мы уже подвергли сомнению наличие у законодателя подобных желаний. Поэтому логично будет предположить, что в целях главы 26 НК РФ тип месторождения определяется видами углеводородов, которые в нем добываются, а не соотношением запасов (геологических или извлекаемых) этих углеводородов. При таком подходе стирается, например, разница между газонефтеконденсатным и нефтегазоконденсатным месторождениями. Из обоих месторождений могут добываться нефть, газ и газовый конденсат, а чего больше, чего меньше, для целей налогообложения не имеет никакого значения.

Однако изложенную точку зрения, по видимому, не разделяет Арбитражный суд Томской области, в чье производство попало дело, основной вопрос которого сводился к тому, чтобы выбрать ставку НДС для газового конденсата из газоконденсатнонефтяного месторождения. Налоговый орган пола-

гал, что газоконденсатнефтяное месторождение суть нефтегазоконденсатное, а потому в данном случае подлежит применению специфическая ставка НДС, установленная в ст. 5 Федерального закона № 126-ФЗ. Суд же решил, что Федеральный закон № 126-ФЗ распространяется исключительно на нефтегазоконденсатные месторождения, и сделал вывод, что газовый конденсат подлежит обложению по адвалорной ставке. На наш взгляд, этот вывод неверен, так как посылка, из которой он якобы выведен, требует признать, что газовый конденсат из газоконденсатнефтяного месторождения не подлежит обложению НДС вовсе. Интересно отметить, что рассматривавший это дело в качестве кассационной инстанции ФАС Западно-Сибирского округа не дал никакой оценки этому доводу, хотя и воспроизвел его в описательной части своего постановления (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12 июля 2004 г. по делу № Ф04/3836-456/А67-2004). Возможно, это была скрытая форма одобрения позиции нижестоящего суда.

#### **Стабильный или нестабильный газовый конденсат?**

С 2004 г. законодатель исправил неточности в ст. 337 НК РФ, устранив на будущее конфликты по многим вопросам. Однако на прошлые периоды продолжают действовать нормы ст. 337 НК РФ, таящие в себе вдобавок к уже названным еще одну конфликтную ситуацию. Поправка, которую в конце 2001 г. внес Федеральный закон № 198-ФЗ, не уточняла, какой газовый конденсат, добываемый из нефтегазоконденсатных месторождений, имелся в виду: стабильный или нестабильный.

Для газового конденсата, добытого из газоконденсатных месторождений, в качестве базы берется стоимость стабильного газового конденсата (т.е. прошедшего операции по сепарированию, обезвоживанию,

отделению легких фракций). Для газового конденсата, добытого из нефтегазоконденсатных месторождений, никаких оговорок НК РФ не делает.

Если допустить, что в последнем случае налогоплательщик должен облагать налогом нестабильный газовый конденсат, то будет нарушен принцип равенства налогообложения. Нарушение указанного принципа будет состоять в том, что налогоплательщик, добывающий газовый конденсат из газоконденсатного месторождения, должен платить налогов значительно меньше, чем налогоплательщик, добывающий газовый конденсат из нефтегазоконденсатного месторождения.

Дополнительным аргументом в пользу изложенной позиции является следующее рассуждение. В подпункте 3 п. 2 ст. 337 НК РФ законодатель перечисляет виды углеводородного сырья, причем нефть и газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений 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) одинаковы. В подпункте 3 п. 2 ст. 337 НК РФ 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. Так не логичнее ли будет признавать полезным ископаемым именно стабильный газоконденсат?

Подтверждает изложенную позицию и то обстоятельство, что по своему качеству стабилизированная нефть ближе стабильному конденсату, чем к нестабильному. Следовательно, базой по НДС должен служить стабильный конденсат, т.е. прошедший операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей.



Еще один аргумент в пользу того, что облагать НДСИ нужно именно стабильный газоконденсат, содержится в ст. 5 Федерального закона № 126-ФЗ. Эта статья требует умножать налоговую ставку по НДСИ 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 уже было указано выше, 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.

### Коэффициент 0,7

Все рассмотренные выше спорные ситуации так или иначе касались положений ст. 337 НК РФ. Однако немало проблем связано и со ст. 342 НК РФ. Наибольшее число проблем на практике вызывает ставка 0%. В базах арбитражных решений можно найти десятки решений, посвященных проблемам применения указанной ставки. Намного меньше решений существует по другой не менее важной проблеме.

Пункт 2 ст. 342 НК РФ предусматривает льготу для отдельных налогоплательщиков: право применять при исчислении НДСИ коэффициент 0,7. Для получения этого права НК РФ требует от налогоплательщиков:

— осуществить за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместить все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых;

— быть освобожденными по состоянию на 1 июля 2001 г. в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений.

Второе из этих условий на практике налоговые органы трактуют следующим образом. Налогоплательщик должен обладать

лицензией на право пользования недрами по состоянию на 1 июля 2001 г., в которой содержатся положения о его освобождении от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы. По нашему мнению, законодатель не связывает право на рассматриваемую льготу с наличием в лицензии недропользователя прямого указания на право применять освобождение от уплаты отчислений на ВМСБ.

Согласно ст. 44 Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» (далее — Закон «О недрах») право на освобождение от уплаты отчислений на ВМСБ возникает у недропользователя не в силу наличия в лицензии соответствующего указания, а в силу выполнения налогоплательщиком следующего требования законодательства: осуществления за счет собственных средств поиска и разведки разрабатываемых им месторождений полезных ископаемых или полного возмещения всех расходов государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых. Прямое указание в лицензии на освобождение налогоплательщика от уплаты отчислений на ВМСБ является всего лишь подтверждением со стороны государства наличия у налогоплательщика права на указанное освобождение.

В то же время следует отметить, что статья 44 Закона «О недрах» освобождает недропользователей от отчислений на ВМСБ в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации. Такая оговорка дает налоговым органам возможность утверждать, что без соблюдения Порядка использования отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и освобождения пользователей недр от указанных отчислений (утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 мая 1996 г. № 597) налогоплательщик не может получить право на освобождение. Однако такое утверждение противоречит ст. 56 НК РФ, согласно которой льготы по налогам и сборам предусматриваются законодательством о налогах и сборах, к которому акты Правительства согласно ст. 1 НК РФ не относятся. Следовательно, нет никаких оснований относиться к Порядку как к

необходимому условию получения налогоплательщиком льготы. Указанный Порядок предназначен исключительно для получения налогоплательщиком подтверждения со стороны государства наличия у налогоплательщика права на освобождение от уплаты отчислений на ВМСБ.

Такой вывод подтверждается и содержанием Порядка, уточняющего, какие документы и в какой орган должны быть сданы недропользователям, желающим воспользоваться освобождением от отчислений на ВМСБ. При этом Порядок не оговаривает, в какие сроки должно быть принято компетентным органом решение об освобождении недропользователя, что также подтверждает, что право на освобождение у налогоплательщика возникает не в силу решения какого-либо государственного органа.

Следовательно, налогоплательщик, который сможет доказать, что по состоянию на 1 июля 2001 г. он провел все необходимые геолого-разведочные работы за счет собственных средств, имеет право и на применение коэффициента 0,7 при исчислении НДС, даже если в лицензии на недропользование по состоянию на 1 июля 2001 г. напрямую не содержалось положение об освобождении налогоплательщика от уплаты отчислений на ВМСБ. И практика уже знает случаи побед налогоплательщика (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 сентября 2003 г. по делу № А10-522/03-3-ФО2-2988/03-С1).

#### **База по НДС и цены ФЭК**

Определенные проблемы подкидывает налогоплательщикам и статья 340 НК РФ. Многие налогоплательщики столкнулись с тем, что по-разному понимают проблему распределения косвенных затрат при определении расчетной цены. Эта проблема да-

же попала в один из отчетов Счетной палаты. Другая проблема ст. 340 НК РФ была обнаружена сравнительно недавно. 30 августа 2004 г. ФАС Западно-Сибирского округа вынес постановление по делу № Ф04-5859/2004(А67-4031-33); № Ф04-5860/2004(А67-4030-33), в котором разъяснил, как надо исчислять НДС тем газовым компаниям, которые реализуют добываемый ими газ по ценам Федеральной энергетической комиссии России.

Не все газовые компании обратили внимание на то, что Федеральная энергетическая комиссия Российской Федерации установила свои цены с учетом акцизов<sup>6</sup>, а акцизы согласно п. 3 ст. 340 НК РФ не включаются в стоимость единицы добытого полезного ископаемого. Следовательно, в этих случаях при исчислении НДС с добытого газа надо брать цену ФЭК без акциза. Если в свое время это не было сделано, то газовые компании вправе пересчитать свои обязательства по НДС за прошлые периоды и потребовать возврата (зачета) излишне уплаченного налога.

#### **Специфическая ставка по НДС**

Особую группу проблем по НДС составляют вопросы исчисления специфической ставки по НДС, предусмотренной статьей 5 Федерального закона № 126-ФЗ. В указанной статье законодатель предусмотрел сложную специфическую (рублевую) ставку, определяемую по формуле:

$$340 \cdot (\text{Ц} - 8) \cdot \rho / 252.$$

Со следующего года эта формула будет немного изменена, но с принципиальной точки зрения это изменение никак не отразится на тех проблемах, которые будут освещены ниже.

Первая проблема связана с переменной «Ц» формулы ставки по НДС. Этой бу-

<sup>6</sup> См.: Постановление ФЭК России от 30 января 2002 г. № 6/6 «Об оптовых ценах на газ, реализуемый потребителям Российской Федерации».



квой обозначается средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель (далее — средний уровень цен на нефть). Согласно ст. 5 Федерального закона № 126-ФЗ средний уровень цен определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. Однако столь скудная формулировка не дает однозначного понимания, как все-таки нужно считать средний уровень цен.

Основной вопрос: как считать среднюю арифметическую цену покупки и продажи? Надо ли брать максимальную цену и минимальную цену за день или надо брать цены открытия и закрытия биржи? Какие сделки подлежат учету при исчислении среднего уровня цен: только контракты на поставку наличной нефти (споты) или также форвардные контракты (поставка в будущем по заранее определенной цене). Поскольку определено ответить на поставленные вопросы невозможно, то налогоплательщики вправе, опираясь на п. 7 ст. 3 НК РФ, выбрать ту методику исчисления среднего уровня цен, которую сочтут для себя наиболее выгодной. Разумеется, методика должна быть выбрана один раз на все время, а не меняться из периода в период.

В настоящее время подавляющее большинство налогоплательщиков сами не рассчитывают средний уровень цен, а пользуются информацией, которую до них доводит Минэкономразвития России. В свою очередь МЭРТ России пользуется данными информационного агентства «Reuters» (интересно отметить, что ранее приоритет всегда был у агентства «Platt's»). Однако перепроверка данных МЭРТ России показала, что их методика не самая выгодная для налогоплательщиков. Более того, по отдельным налоговым периодам состоялись первые судебные процессы, окончившиеся победой налогоплательщика (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 июня 2004 г. по делу № Ф04/3139-359/А75-2004, от 15 июня 2004 г. по делу № Ф04/3138-360/А75-2004). Федеральный арбитраж-

ный суд Западно-Сибирского округа в своих решениях установил, что данные МЭРТ России об уровне средних цен на нефтяное сырье на мировых рынках за третий и четвертый кварталы 2002 г. содержали ошибку, цена которой в среднем один рубль с тонны. Судя по всему, это был не единичный случай, когда МЭРТ России ошибается.

Текущие цены на нефть, складывающиеся в центрах мировой торговли этими товарами, доводятся до сведения рыночного сообщества такими известными агентствами, как «Reuters», «Bloomberg», «Platt's», «Argus Media». Публикуемые цены представляют собой итог обработки результатов прямого опроса участников рынка в отношении цен совершенных ими сделок и/или цен предложений на покупку и продажу. Однако обработка может давать различный результат. Например, «Platt's» включает в расчет средней цены форвардную кривую, а «Argus Media» — нет. Поскольку текущие поставки обычно дороже форвардных, то средняя цена у «Platt's» оказывается ниже. И переплата налогов при использовании данных «Platt's» может составлять уже не рубль, а четыре рубля за тонну. Таким образом, правильный выбор источника котировок может повлечь снижение налоговой нагрузки.

Вторая проблема, связанная с исчислением специфической ставки по НДС, была порождена Федеральным законом № 57-ФЗ. Указанный Закон внес изменение в порядок исчисления переменной «Р» формулы ставки по НДС. Указанной буквой в формуле обозначается среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации. До принятия Федерального закона № 57-ФЗ среднее значение курса доллара определялось путем сложения значений курса доллара США за все дни торгов и деления этой суммы на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. Согласно новой формуле делимая сумма должна была исчисляться как сумма значений курса доллара США за каждый день налогового периода, а делителем стало выступать не количество дней торгов, а количество дней в периоде.



Поскольку в течение дней, когда торгов не было, ставка сохранялась постоянной, то в условиях постоянного роста курса доллара налогоплательщикам оказалось выгодным пересчитать ставку по НДС за прошедшие периоды с учетом новой формулы исчисления среднего значения за налоговый период курса доллара. Тем более, что в самом Федеральном законе № 57-ФЗ было указано, что его действие распространяется на период с 1 января 2002 г. Правда, выгода от нового курса была только в первом квартале 2002 г. и она составила примерно 1,26 руб. с тонны.

Третья проблема касается нефтяных предприятий: законна ли специфическая ставка по НДС. На сегодня в арбитражной практике был как минимум один случай, когда налогоплательщик пытался решить этот вопрос в суде. Налогоплательщик обосновал свою позицию тем, что Федеральный закон № 126-ФЗ, который ввел в действие главу 26 НК РФ и одновременно установил специфическую ставку, не содержит прямых указаний на приостановление или частичную отмену действия ст. 342 Налогового кодекса Российской Федерации. В связи с этим налогоплательщик полагал возможным для себя применить ставку из ст. 342 НК РФ.

На наш взгляд, аргументация налогоплательщика была крайне неудачна, а потому ФАС Северо-Кавказского округа, который рассматривал это дело, справедливо отметил, что норма статьи 5 Федерального закона № 126-ФЗ является специальной, а потому имеет приоритет перед общей нормой ст. 342 НК РФ (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11 февраля 2004 г. по делу № Ф08-4989/2003-2057А).

Более убедительным мог бы стать аргумент, что статья 53 НК РФ требует устанавливать налоговую ставку именно в Налоговом кодексе Российской Федерации. В то время как специфическая ставка по НДС установлена иным федеральным законом.

Формально никакого нарушения в этом нет, так как статья 32.1 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ приравнивает ссылки в ст. 53 НК РФ на положения части второй НК РФ к ссылкам на действующие федеральные законы, регулирующие порядок взимания конкретных налогов. Следовательно, законодатель имел право устанавливать ставку по НДС вне НК РФ. Однако, по нашему мнению, приравнивать ссылки на положения НК РФ к ссылкам на действующие федеральные законы можно лишь в отношении тех налогов, главы о которых не включены в НК РФ. В случае с НДС не было никаких оснований устанавливать ставку по НДС вне главы 26 НК РФ. Но этот небольшой просчет законодателя стоит слишком дорого, чтобы можно было надеяться на то, что в суде он был бы признан.

В заключение отметим один документ ВАС РФ, который хотя и не связан напрямую с вопросами НДС, но в рамках настоящей статьи может иметь самое важное значение. Речь идет о постановлении Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04, согласно которому срок на зачет излишне уплаченных налогов приравнен к сроку на возврат налога, т.е. к трем годам с момента, когда налогоплательщик совершил переплату. Поскольку налогоплательщики в отсутствие арбитражной практики зачастую многие спорные вопросы из рассмотренных выше напрасно решали в пользу бюджета, то сейчас с появлением положительной арбитражной практики им нужно успеть не пропустить трехлетний срок на зачет. НДС начал уплачиваться с 2002 г., следовательно, уже в 2005 г. начнут истекать сроки по самым первым переплатам по НДС. В связи с этим налоговым службам предприятий — плательщиков НДС необходимо провести инвентаризацию своих переплат и немедленно приступить к возврату самых старых переплат.