

Понятие «добытое полезное ископаемое»

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

Сегодня среди всех проблем, связанных с применением главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), наиболее остро стоит проблема единообразного понимания правоприменителями понятийного аппарата главы 26 НК РФ. Не обошла эта проблема и центральное понятие главы 26 НК РФ — «добытое полезное ископаемое» (далее — ДПИ). На всевозрастающую актуальность этой проблемы указывают сразу несколько обстоятельств.

Впервые за два последних года Высший арбитражный суд РФ пусть неглубоко, но затронул в своих решениях понятие «ДПИ». (Всего ВАС РФ четыре раза обращался к этой теме).

Государственная Дума приняла поправки в статью 337 НК РФ, посвященную ДПИ.

Наконец, сама по себе проблема квалификации того или иного полезного ископаемого в качестве добытого в арбитражной практике является основной, если говорить только о спорах по НДС. Например, в нефтегазовой отрасли типичной дилеммой является вопрос: может ли нестабильный газовый конденсат признаваться полезным ископаемым? Есть и другие спорные полезные ископаемые.

В настоящей статье предлагается один из возможных подходов к определению термина «ДПИ». В частности, оно не требует глубокого изучения лицензионной и горной документации. Кроме того, необходимо минимальное количество знаний о геологии, что дает возможность обойтись без геологов.

Формально определение ДПИ дано в ст. 337 НК РФ. Указанная статья содержит три пункта, каждый из которых несет определенную функциональную нагрузку:

- пункт первый дает общее определение ДПИ;
- пункт второй ограничивает перечень видов ДПИ и приводит их классификацию;
- пункт третий разъясняет общее определение ДПИ в части, связанной с методами добычи.

Пункт первый ст. 337 НК РФ дает общее определение ДПИ. Для выделения этого понятия среди прочих законодатель обозначил ряд

В настоящей статье анализируется понятие «добытое полезное ископаемое» (ДПИ) для целей налогообложения. Автор подробно рассматривает критерии определения ДПИ, содержащегося в Налоговом кодексе РФ, выделяет группы ДПИ и комментирует содержание перечня ДПИ на предмет комплексности, выделяет приемы ограничения числа видов ДПИ. При этом автор приводит интересные примеры квалификации ДПИ на практике, ссылки на наиболее важные нормативные правовые акты и решения арбитражных судов. В заключение автор комментирует последние изменения части второй Налогового кодекса РФ.

критериев, которым должно соответствовать любое ДПИ, облагаемое НДС. Правильно применяя эти критерии, можно существенно ограничить круг полезных ископаемых. Однако на практике не все критерии понимаются однозначно, и нередко ДПИ признается то, что таковым вовсе и не является. В связи с этим каждый из критериев необходимо разобрать подробно.

Критерии определения ДПИ

1. ДПИ — это продукция горно-добывающей промышленности и разработки карьеров.

Это означает, что ДПИ не может быть продукцией иной промышленности, чем указано выше. В Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93) и Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОК 029-2001) указывается, что составляет продукцию указанной промышленности. Отметим лишь, что даже в классификаторах не перечислены все виды продукции горно-добывающей промышленности, а потому в отдельных случаях без специалистов обойтись будет невозможно. Например, в указанных классификаторах не упомянута гажа (озерная известь). Разобраться, является ли гажа продукцией горно-добывающей промышленности, могут только эксперты в области геологии.

С помощью одного только этого критерия можно разрешить некоторые споры по НДС. К примеру, вышеуказанный классификатор видов экономической деятельности относит розлив природных минеральных вод по бутылкам из источников и скважин (код 15.98.1) к услугам обрабатывающей промышленности. Таким образом, бутилированная вода не может признаваться полезным ископаемым. И это экономически оправданно, поскольку иначе объектом обложения выступало бы не только ДПИ, но и тара.

Так получилось, что единственный вопрос по НДС, попавший за время действия главы 26 НК РФ в поле зрения ВАС РФ, как раз был связан с минеральной водой (решение ВАС РФ от 28 мая 2003 г. № 3640/03; постановления Президиума

ВАС РФ от 15 марта 2005 г. № 12742/04 и 12688/04). По мнению ВАС РФ, поскольку после очистки, ионизации, насыщения углекислым газом и розлива минеральная вода не теряет своих свойств и продолжает соответствовать требованиям государственного стандарта 13273-88, то бутилированная вода является тем самым добытым полезным ископаемым, о котором говорит статья 337 НК РФ.

Данным выводом суд заменил формальный способ классификации продукции на оценочный (то есть на заведомо более сложный и непрозрачный). При этом, не будучи экспертом по технологии производства минеральной воды, суд еще и предрешил спор, указав, что «очистка воды не от растворенных минералов, а от посторонних взвешенных примесей, равно как и обработка серноокислым серебром и насыщение ее углекислым газом, не влияют на природный набор минеральных веществ в добытой воде, делающий ее минеральной и реализуемой в качестве таковой». Если посмотреть на этот вывод строго, то, на наш взгляд, он голословен. Никакой правовой аргументации в его основе не лежит.

Пример с минеральной водой приведен как самый яркий. К сожалению, волнующая многих проблема, какой из газоконденсатов облагать НДС, на основании этого критерия разрешена быть не может, поскольку с точки зрения классификаторов и нестабильный газовый конденсат, и стабильный будут являться продукцией горно-добывающей промышленности.

2. ДПИ содержится в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси).

Для целей налогообложения полезное ископаемое всего лишь должно содержаться в минеральном сырье, а самому недропользователю вовсе необязательно его из этого сырья извлекать. Объект обложения возникает в тот момент, когда недропользователь извлекает из недр минеральное сырье, а не в тот момент, когда он реализует полезное ископаемое. Факт реализации вообще не имеет никакого значения для определения объекта НДС. Более того, в некоторых случаях налого-

...законодатель обозначил ряд критериев, которым должно соответствовать любое ДПИ, облагаемое НДС. Правильно применяя эти критерии, можно существенно ограничить круг полезных ископаемых.

плательщики вовсе не реализуют ДПИ, а продают минеральное сырье или продукцию более высокой степени передела. Это не значит, что у них нет объекта и они не будут платить НДС; но это и не значит, что объектом НДС у них выступает тот товар, который они реализуют. Объектом НДС в любом случае будет ДПИ, которое содержится в их реализованном сырье, или ДПИ, из которого ими выработана продукция высокой степени передела. Однако в этих случаях будут применяться иные правила оценки стоимости ДПИ, чем предусмотренные для случаев реализации именно ДПИ (ст. 340 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05 подспудно проводится именно эта мысль. Напомним кратко фабулу этого дела. Недропользователь не облагал НДС газ, который сжигался на факелах. При этом отметим, что речь идет о сверхнормативных потерях. Так вот ВАС РФ сделал в своем решении указание для нижестоящих инстанций следующего характера: «выяснить, какой объем газа в добытом минеральном сырье подпадает под объект налогообложения, исходя из того, что обществом он мог, но не был доведен до соответствующего стандарта, в связи с чем не был включен в налогооблагаемую базу. При этом причины, по которым этот газ не был доведен до ГОСТа, значения не имеют».

3. ДПИ должно по своему качеству соответствовать государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия).

Данный критерий говорит, что лишь та продукция горно-добывающей промышленности может являться ДПИ, на которую имеются стандарты. Однако не следует упускать из виду, что сам по себе стандарт не может превратить ту или иную продукцию в продукцию горно-добывающей промышленности. Таковой она должна быть изначально. Применительно к газодобыче данный критерий, как и первый, не позволяет сузить нам число ДПИ; поэтому для иллюстрации вновь приведем пример с минеральными водами.

«Минеральная вода в бутылках» относится к разделу «Продукция и услуги обрабатывающей промышленности». Наличие на эту минералку стандарта не делает ее продукцией горно-добывающей промышленности, а значит — ДПИ.

4. ДПИ — это первая продукция, соответствующая стандарту. Добывающие предприятия могут из добываемого минерального сырья производить широкий ассортимент продукции, на каждую из которой может иметься стандарт. Однако полезным ископаемым будет считаться только первая продукция, соответствующая стандарту по своему качеству.

К примеру, продукцией угледобывающей отрасли являются как собственно уголь (рядовой уголь), так и продукты его переработки (концентрат). Это следует из классификатора ОК 004-93В, согласно которому добыча угля включает как собственно деятельность по добыче, так и очистку, калибровку, сортировку, размягчение и прочие операции, необходимые для повышения качества угля и облегчения его транспортировки. В связи с этим в стандартах под углями понимается вся совокупность угольной продукции (уголь, антрацит, продукты их обогащения и рассортировки).

Требования к качеству угля установлены в ГОСТ Р 51591-2000 «Угли бурые, каменные и антрацит. Общие технические требования». Этим требованиям могут соответствовать как отдельные сорта рядового угля, так и угольный концентрат, производимый из рядового угля. Поскольку закон требует, чтобы ДПИ признавалась первая продукция, то в случае соответствия рядового угля ГОСТ Р 51591-2000, именно он будет являться добытым полезным ископаемым. Даже если из такого угля недропользователь производит концентрат, то концентрат будет второй продукцией, а значит, не будет признаваться ДПИ. Если же качество рядового угля будет недостаточным, то первой продукцией, соответствующей стандарту, будет признаваться угольный концентрат. Соответствие угля или концентрата стандарту должно быть удостоверено соответствующим сертификатом.

Отметим, что ни судебная практика, ни налоговые органы в настоящее время не придерживаются изложенного подхода. Налоговые органы требуют облагать НДС в случае производства угольными разрезами нескольких видов продукции: как рядо-

вой уголь (исходя из цен его реализации), так и угольный концентрат (исходя из цен его реализации). Это означает, что они не разделяют угольную продукцию на первую и вторую.

Иной точки зрения придерживаются арбитражные суды¹. По их мнению, если в качестве продукта разработки месторождения предусмотрено получение угля, соответствующего определенному коду Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг, то полезным ископаемым признается уголь независимо от того, получает ли налогоплательщик при дальнейшей переработке угольный концентрат. Таким образом, суды придают значение содержанию горной документации, допускающей тем самым, что в проекте или лицензии всегда указываются только такие полезные ископаемые, которые соответствуют определению ДПИ из ст. 337 НК РФ. Насколько же оправданно такое допущение?

Понятие «ДПИ» было введено специально для целей НДС и появилось только в 2002 г. При этом лицензии на добычу полезных ископаемых выдавались задолго до того, как была принята глава 26 НК РФ. В связи с этим само по себе указание в лицензии на тот или иной вид полезного ископаемого еще не значит, что такое ископаемое может быть признано ДПИ. К примеру, в вышеуказанном судебном деле недропользователь обладал лицензией на добычу угля. Следовательно, производимый из этого угля концентрат не является ДПИ. Однако если уголь из месторождения, на разработку которого была выдана лицензия, не будет соответствовать по своему качеству стандарту, то он также не сможет быть признан ДПИ. Неужели в этом случае недропользователь месторождения такого угля сможет не платить НДС?! Разумеется, нет. В такой ситуации полезным ископаемым должен признаваться угольный концентрат, который производится или может быть произведен (дело о факельном газе) из добытого угля, потому что именно он будет первой продукцией, по качеству соответствующей стандарту.

5. ДПИ не может быть получено при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, если результат переработки будет относиться к продукции обрабатывающей промышленности (абзац второй п. 1 ст. 337 НК РФ).

В формулировке данного правила говорится об уже полученной продукции, а не о той, которую возможно получить. В то время, как вышерассмотренный второй критерий, напротив, допускал необязательность извлечения из минерального сырья конечной продукции. Несмотря на кажущееся противоречие, оба правила полностью гармонизированы. Законодатель не отказывается от того, чтобы признавать ДПИ даже ту продукцию, которую не извлекли, но которую могут извлечь. При этом подчеркивается, что даже если недропользователь самостоятельно извлекает из минерального сырья продукцию более высокой степени передела — не являющуюся продукцией горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, то это не может превратить такую продукцию в ДПИ для целей главы 26 НК РФ.

Из этого правила следует, что если результат переработки будет относиться к продукции горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, то такая продукция может быть признана полезным ископаемым. Выделим *три группы полезных ископаемых, получаемых в результате переработки*.

Первая группа описана в п. 3 ст. 337 НК РФ, согласно которому полезным ископаемым признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ. Очевидно, что законодатель исходит из того, что такая продукция является продукцией горно-добывающей промышленности и разработки карьеров. Примером такой продукции является нефть, собранная с нефтеразливов.

Вторая группа включает в себя полезные ископаемые, полученные в результате так называемой

...если результат переработки будет относиться к продукции горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, то такая продукция может быть признана полезным ископаемым.

¹ См., например, постановление ФАС СЗО от 1 марта 2005 г. по делу № А42-5944/03-12; постановление ФАС ЗСО от 2 марта 2005 г. по делу № Ф04-672/2005(8805-А27-31).

первичной обработки полезных ископаемых². Конкретные примеры таких ДПИ можно найти в классификаторах. В частности, в классификаторе ОК 029-2001 указано, что группировка 11.10.2 «Добыча природного газа и газового конденсата» включает добычу, обезвоживание и сепарацию фракций жидких углеводородов и производство сырого газообразного углеводорода (природного газа), а также извлечение метана, этана, бутана и пропана на месте добычи. При этом в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93) в разделе «Продукция и услуги горно-добывающей промышленности и разработки карьеров» указаны нефть сырая обезвоженная, обессоленная и стабилизированная (1111210–1111320) и конденсат газовый стабильный (1112852).

Третью группу составляет одно-единственное ДПИ — полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее и направляемые для дальнейшей переработки внутри предприятия (обогащение, технологический передел).

6. ДПИ — это продукция производственно-технического назначения, а не товар, предназначенный для личного потребления (раньше это называлось товаром народного потребления).

Основанием для такого утверждения стало то, что в п. 1 ст. 337 НК РФ законодателем использован термин «продукция».

Однако учитывая, что у термина «продукция» есть не только узкое значение (продукция производственно-технического назначения), но и широкое (конечный результат производственной деятельности), такое утверждение нельзя назвать бесспорным. Более того, практика ВАС РФ пока идет вразрез с этим критерием. Между тем, если допустить, что оно верно, то оно поможет разрешить несколько сложных моментов применения главы 26 НК РФ. В частности, не будут признаваться полезными ископаемыми «бутилированная минеральная вода» и «расфасованная поваренная соль», поскольку они являются товарами народного потребления.

Перечень ДПИ

К сожалению, судебная практика показывает, что одних только шести перечисленных критериев не всегда достаточно для классификации того или иного полезного ископаемого, как облагаемого НДС или не облагаемого. Для того чтобы решить задачу классификации окончательно, законодатель создал перечень ДПИ.

Иными словами, включив в п. 1 ст. 337 НК РФ очень сложное общее определение ДПИ, законодатель в п. 2 ст. 337 НК РФ начинает перечислять виды ДПИ. Возникает вопрос: в чем смысл перечисления конкретных видов ДПИ при наличии общего определения ДПИ? Разве недостаточно просто перечислить виды ДПИ, а сложное общее определение ДПИ попросту исключить? Единственное разумное объяснение этому состоит в том, что перечень ДПИ не включает исчерпывающим образом все виды ДПИ. И это, очевидно, так.

Перечень, приведенный в п. 2 ст. 337 НК РФ состоит из 16 групп полезных ископаемых, некоторые из них упоминают «*другие*» *полезные ископаемые*. Это означает, что законодатель был не в состоянии назвать в НК РФ все существующие виды ДПИ, а потому использовал открытые перечни.

Более того, этот перечень является открытым не только внутри 16 составляющих его групп: можно сказать, что в нем есть еще 17-й пункт. К такому выводу нас приводит сравнительный анализ перечней из п. 2 ст. 337 и ст. 342 НК РФ. Перечни различаются в одном пункте. Статья 342 НК РФ установила налоговые ставки не только для всех полезных ископаемых, упомянутых в п. 2 ст. 337 НК РФ, но и ставку 6 % для «*иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки*». О каких «*иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки*» может идти речь?

Как было отмечено выше, в п. 2 ст. 337 НК РФ несколько раз упоминаются «*прочие полезные ископаемые*» и «*другие полезные ископаемые*». Могут ли они быть теми «*иными полезными ископаемыми, не включенными в другие группировки*»? Очевидно, что нет. Все «*прочие*» и «*другие*» полезные ископаемые из п. 2 ст. 337 НК РФ вклю-

² См.: Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами, утвержденные постановлением Госгортехнадзора России от 10 декабря 1998 г. № 76 (№ РД-07-261-98); «Добыча полезных ископаемых» Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОК 029-2001).

чены в ту или иную группировку, а потому для них нет смысла устанавливать специальную ставку. К примеру, при описании группировки «неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии» законодатель использовал формулировку «другие неметаллические полезные ископаемые, используемые в строительной индустрии». Под такое определение подходит щебень, не упомянутый прямо в п. 2 ст. 337 НК РФ. В связи с этим щебень подлежит обложению как «неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии», а не как «иное полезное ископаемое, не включенное в другие группировки».

Таким образом, «иными полезными ископаемыми, не включенными в другие группировки», могут выступать только полезные ископаемые, которые не перечислены прямо или косвенно в п. 2 ст. 337 НК РФ. Под «косвенным» перечислением подразумевается указание на полезное ископаемое посредством указаний типа «и прочие полезные ископаемые» или «и другие полезные ископаемые». Примером «иного полезного ископаемого, не включенного в другие группировки», являются лечебные грязи. Они не названы в НК РФ в качестве полезных ископаемых и не могут быть отнесены к одной из 16 групп полезных ископаемых, перечисленных в п. 2 ст. 337 НК РФ. Следовательно, лечебные грязи являются «иным полезным ископаемым», а потому они могут и должны облагаться по ставке 6 %.

Впрочем, не стоит считать, что придумать пример «иного полезного ископаемого» легко. Даже по отношению к упомянутым лечебным грязям существует точка зрения, согласно которой они представляют из себя разновидность минеральных вод, а потому грязи надо облагать по налоговой ставке, установленной для минеральных вод, т.е. — 7,5 %. Нет ничего удивительного в том, что найти пример «иного полезного ископаемого» очень сложно. Дело в том, что группа «иных полезных ископаемых» включает в себя такие полезные ископаемые, которые законодатель на момент принятия главы 26 НК РФ попросту не смог предусмотреть. Наивно думать, что если законодатель что-то не смог вспомнить, то это легко смогут сделать налогоплательщики. В большинстве случаев примеры окажутся несостоятельными.

Если перечень ДПИ из п. 2 ст. 337 НК РФ неполон, то в чем состоит смысл его существования? Как это ни парадоксально, п. 2 ст. 337 НК РФ служит це-

лю ограничения числа видов ДПИ. Для этих целей законодатель использует два приема.

1. Закрытые перечни

Не все из 16 групп ДПИ, перечисленных в п. 2 ст. 337 НК РФ, являются открытыми. Те группировки и группы ДПИ, которые используют указания типа «и прочие полезные ископаемые», или «и другие полезные ископаемые», или «в частности», являются закрытыми. К примеру, в группировку «товарные руды черных металлов» нельзя включить ни одного ДПИ, кроме тех трех, что указаны в подп. 4 п. 2 ст. 337 НК (железо, марганец, хром). Другой (и особый) пример — группа «углеводородное сырье» (подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ). В отличие от описаний некоторых других групп полезных ископаемых углеводородное сырье описано закрытым списком. Перечислив в этой группе газ, газовый конденсат и нефть, законодатель не оставил места иным углеводородам внутри этой группы.

Самое важное, что прочим углеводородам (если не принимать в расчет битумозные породы, выделенные в самостоятельную группировку) нет места и за пределами подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ. Этот подпункт имеет то отличие, что объединяет в себе не ДПИ, а группировки ДПИ. Как было отмечено выше, объединение ДПИ в группировки служит цели упрощения восприятия положений ст. 342 НК РФ. Для чего же нужно сведение группировок в группу? Ответ кроется в названии группы — «углеводородное сырье». Тем самым законодатель подчеркнул, что в этом пункте перечислены все облагаемые НДС соединения углерода и водорода. Все прочие соединения (за исключением выделенных в собственную группировку битумозных пород) не должны облагаться НДС в принципе; то есть они не могут быть отнесены даже к пресловутым «иным полезным ископаемым, не включенным в другие группировки».

2. Указание на кондицию

Развивая концепцию закрытых групп, законодатель при формировании в п. 2 ст. 337 НК РФ списка ДПИ использует еще один прием: для отдельных полезных ископаемых указывается кондиция. Такое указание позволяет существенно сократить число полезных ископаемых, облагаемых НДС.

В частности, указание на кондицию использовано применительно к углеводородному сырью. К примеру, нефть должна быть обезвожена, обессолена и стабилизирована, а газовый конденсат должен пройти операции по сепарации, обезвоживанию, отделению легких фракций и прочих примесей³. Приведенное описание газового конденсата соответствует так называемой стабильной кондиции газового конденсата; потому именно он признается для целей НДС полезным ископаемым. Никакой иной конденсат не будет соответствовать указанным в подп. 3 п. 2 ст. 337 НК РФ характеристикам. Следовательно, никакой иной конденсат (в частности, нестабильный, деэтанализованный) не будет признаваться для целей главы 26 НК РФ добытым полезным ископаемым.

Если недропользователь не производит стабильный газовый конденсат, реализуя исключительно некондиционный конденсат (нестабильный или деэтанализованный), то и в этом случае НДС будет признаваться именно стабильный газовый конденсат. Поскольку цены реализации стабильного газового конденсата в этом случае у налогоплательщика не будет, то в силу ст. 340 НК РФ для исчисления НДС он должен применять расчетную стоимость (и ни в коем случае не цену реализации нестабильного газового конденсата).

Все вышенаписанное относительно кондиции газоконденсата, признаваемого НДС, было бы, безусловно, верным, если бы не изменение определения газового конденсата, которое было введено Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации» (вступил в силу 26 августа 2005 г.). Согласно изменениям НДС признается газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку. При этом переработкой газового конденсата является отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получе-

ние стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки.

Иными словами, поправка кардинально изменила ситуацию. Если прежняя редакция позволяла доказать, что законодатель говорит в главе 26 НК РФ о стабильном газовом конденсате, то нынешнее определение исключает такую возможность, поскольку прямо указывает, что НДС будет являться газоконденсатом, который еще не отправлен на стабилизацию. Очень интересно, что нынешнее определение имеет обратную силу. Законодатель указал, что новое определение применяется:

- в части газового конденсата из газоконденсатных месторождений к правоотношениям, возникшим с 1 января 2002 г.;
- в части газового конденсата из всех других видов месторождений к правоотношениям, возникшим с 1 января 2004 г., без проведения перерасчетов с бюджетом.

Какое практическое значение может иметь это обстоятельство для уже прошедших налоговых периодов?

Рассмотрим две типичные ситуации.

Налогоплательщик изначально (т.е. с 2002 г.) занял позицию, что НДС — это нестабильный газовый конденсат. В этом случае данная поправка для него ничего не меняет, если не считать, что она устраняет возможный или существующий конфликт с налоговым органом.

Другая ситуация: налогоплательщик считал, что НДС — это стабильный газовый конденсат. Предположим, что новый подход к понятию «НДС» позволил бы ему потребовать возврата излишне уплаченного НДС. Однако законодатель закрыл такую возможность оговоркой о запрете проведения перерасчетов с бюджетом. Если же новый подход к понятию «НДС», напротив, приводит к утяжелению бремени налогоплательщика, то он всегда вправе сказать, что такая поправка в отношении него не имеет обратной силы и он ничего за старые периоды перерасчитывать не будет.

Возможно, что такой подход кажется несправедливым, однако проверить это возможно только в Конституционном Суде РФ. □

³ В данном месте дается анализ главы 26 НК РФ, действовавшей в редакции до вступления в силу Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ, которым было принципиально изменено определение кондиции газоконденсата. Про изменения, вступившие в силу в середине 2005 г., будет сказано отдельно.