

**ЭРА ДЕШЕВОГО ГАЗА ЗАКАНЧИВАЕТСЯ**  
**СТАВКИ НДС ПЛАТЯТ ПОСТАВИТЬ В ЗАВИСИМОСТЬ ОТ ТИПА МЕСТОРОЖДЕНИЙ**

**ПРОБЛЕМА**

Евгения Мамонтова

С 1 июля 2013 года ставка НДС на газ для независимых производителей будет составлять 402 руб. Об этом заявил замдиректора департамента налоговой и таможенно-тарифной политики минфина Алексей Сазанов на X Международном форуме «Газ России-2012». «Эта ставка будет установлена только для тех компаний, которые поставляют газ исключительно на внутренний рынок», — пояснил Алексей Сазанов. — Если компания продает жирные компоненты или поставит газ на экспорт, она должна будет платить ставку чуть выше. К базовой ставке 402 руб. будет прибавляться некоторый повышающий коэффициент цены реализации корзины нефтепродуктов, которая будет установлена исходя из цен на газ на внутреннем рынке с 1 июля 2013 года и цен на нефть — 97 долл. за баррель. Этот повышающий коэффициент не будет превышать 20—30%.

В 2014 году базовая ставка будет повышена до 471 руб., в 2015-м — до 552 руб. Сейчас она составляет 251 руб. Подобные меры направлены на достижение равнодоходности газа как на внутреннем, так и на внешнем рынках. «Это очень важный момент, и мы должны четко определить, когда мы выйдем на равнодоходность», — говорят в минэнерго. — Закрепление этой даты будет важным сигналом для инвесторов и производителей». Несмотря на то что Госдума уже одобрила изменения в НК РФ, увеличивающие налоговую нагрузку на добычу природного газа, в минэнерго считают, что подобные изменения не дадут должного результата, так как механизм НДС не выполняет главной задачи — стимулирования отрасли. Поэтому министерство направило свои предложения по этому поводу в правительство и надеется, что замечания и поправки будут учтены, формула НДС будет изменена и вступит в силу с 2014 года.

«Формула НДС должна быть проста в администрировании и должна учитывать особенности газовой отрасли, регулирования, ценовой политики и затрат на добычу и доставку газа», — пояснили в минэнерго. — Кроме того, она должна обеспечивать инвестиционные стимулы для разработки месторождений на территории Восточной Сибири и Дальнего Востока, направленные на долгосрочную перспективу. Мы пришли к выводу об отмене ставки НДС для месторождений Восточной Сибири и Дальнего Востока на долгосрочную перспективу. Подобные инициативы будут побуждать инвестора к разработке месторождений, а также обеспечат высокий уровень финансовой стабильности».

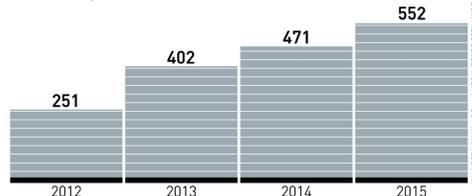
Однако у минфина другая точка зрения на будущее НДС. «Минэнерго учитывает разработку конкретных газовых залежей, по сути они предлагают делить всю добычу газа по залежам и применять разные уровни затрат к разным залежам», — говорит Алексей Сазанов. — Однако при разработке глубоких залежей, у которых доля жирных компонентов резко возрастает, выработка из них не учитывается. Для нас это непонятно. Мы понимаем, что необходимо стимулировать Восточную Сибирь, но, к сожалению, мы не видели ни одной экономической модели месторождений этого региона, поэтому пока нельзя говорить о том, какая будет ставка НДС. Нужно сначала проанализировать экономическую модель, а потом принимать решение. Скорее всего, и по выработанным месторождениям также потребуются понижающие коэффициенты. Но опять же мы ждем от коллег предоставленных экономических моделей, на основании которых и будет решено, конкретно какие понижающие ставки будут установлены».

Дискуссии между министерствами вызваны тем, что в традиционных регионах добыча газа заметно снижается, компании уходят в новые регионы, на более глубокие залежи, в которых стоимость добычи существенно выше, что во многих случаях делает разработку таких месторождений нерентабельной. Эксперты считают, что без принятия новой газовой политики государства в связи с изменяющейся ситуацией на рынке существует серьезная угроза снижения его добычи. «Эпоха дешевого сеноманского газа заканчивается», — говорит руководитель направления «Стратегия и развитие бизнеса» энергетического центра бизнес-школы «Сколково» Антон Рубцов. — По данным минприроды, на его долю приходится около 18% от всех запасов газа. Остальное же далеко от реализации в ближайшей перспективе. Крупные запасы газа находятся в основном в сложных регионах. И это в основном запасы жирного газа. Однако его разработкой занимается, по сути, только одна компания, а другие этого делать не спешат. Запасов сухого газа, доля которого в добыче более 70%, существенно меньше».

По мнению экспертов, если цены на газ будут как минимум в два раза выше, чем сейчас, то разработка сложных проектов будет рентабельна даже при текущей ставке НДС. «Государству нужно определить, в каком направлении будет двигаться газовая отрасль: пойдём ли мы по пути начисления разных ставок НДС в зависимости от типа месторождений или же будем двигаться к постепенному повышению цен на газ», — уверен Антон Рубцов. — Газовой отрасли нужны четкие правила игры».

По мнению экспертов, если цены на газ будут как минимум в два раза выше, чем сейчас, то разработка сложных проектов будет рентабельна даже при текущей ставке НДС. «Государству нужно определить, в каком направлении будет двигаться газовая отрасль: пойдём ли мы по пути начисления разных ставок НДС в зависимости от типа месторождений или же будем двигаться к постепенному повышению цен на газ», — уверен Антон Рубцов. — Газовой отрасли нужны четкие правила игры».

**ДИНАМИКА ПОВЫШЕНИЯ СТАВКИ НДС НА ГАЗ ДЛЯ НЕЗАВИСИМЫХ ПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ, РУБ.**  
Источник: Минфин России



**Кредит рассрочке не брат**

Эксперты отвечают на вопросы читателей «РБГ»

**КОНСУЛЬТАЦИЯ**

Несмотря на множество разъяснений и комментариев специалистов, каждый день у бухгалтеров и предпринимателей рождаются все новые вопросы, касающиеся взыскания налогов. Сегодня на некоторые из них отвечает Александр Медведев, к.э.н., член Научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов.

— Как быть с НДС, исчисленным с полученного аванса под поставку определенного товара, если впоследствии обязательство по поставке данного товара будет прекращено в случаях, предусмотренных ГК РФ?

— НДС, исчисленный с ранее полученного аванса, подлежит последующему налоговому вычету только в одном из трех случаев. Во-первых, после отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 6 ст. 172 НК РФ), под которые и был получен аванс (п. 8 ст. 171 НК РФ). Во-вторых, после расторжения договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей (второй абзац п. 5 ст. 171 НК РФ). В-третьих, после изменения условий договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей (второй абзац п. 5 ст. 171 НК РФ). На то, что вычет НДС по ранее полученному авансу возможен только при отгрузке именно оплаченных этим авансом товаров, обращено внимание в постановлении ФАС Центрального округа от 13.09.2010 г. по делу № А14-11859-2008/358/34: помимо условия исчисления НДС с фактически полученных налогоплательщиком сумм предварительной оплаты товаров, обязательным условием для применения данного вида вычета является факт отгрузки соответствующих товаров, то есть именно тех товаров, в оплату которых поступили соответствующие суммы предварительной оплаты (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Если же аванс возвращается и договор расторгается, то сумма НДС с аванса предъявляется к налоговому вычету в том же налоговом периоде (см. определение ВАС РФ от 29.10.2009 г. № 13905/08 и от 30.10.2008 г. № 13906/08, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 07.02.2008 г. № Ф08-3789/2008 по делу № А53-21201/2007-С6-46, ФАС Центрального округа от 13.01.2009 г. по делу № А48-659/08-2). Если же договор не расторгается и (или) аванс не возвращается, но объекта налогообложения не возникает, то в главе 21 НК РФ отсутствуют нормы о корректировке налоговой базы в сторону уменьшения — именно такой вывод следует из буквального текста НК РФ (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.11.2002 г. по делу № А54-13871/02). Таким образом, проблемы с реализацией налогового вычета НДС по ранее полученному авансу возникают во всех предусмотренных ГК РФ случаях прекращения обязательств, отличных от расторжения или изменения условий договора, предусмотренных п. 5 ст. 171 НК РФ, с обязательным возвратом аванса:

- при отступном (см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 02.08.2005 г. по делу № КА-А40/5402-05);
- при новации (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 20.04.2006 г. по делу № Ф04-2278/2006(21647-А03-27) и от 15.01.2007 г. по делу № Ф04-8667/2006(29778-А27-42), ФАС Северо-Западного округа от 16.10.2007 г. по делу № А56-48068/2006 (определением ВАС РФ от 28.01.2008 г. № 15837/07 отозвано в пересмотре в порядке надзора), ФАС Московского округа от 21.04.2011 г. № КА-А40/3418-10);
- при уступке права требования (см., в частности, постановление ФАС Поволжского округа от 16.10.2007 г. по делу № А65-17384/06);



**ЕСЛИ ПРАВО СОБСТВЕННОСТИ НА ТОВАРЫ СОХРАНЯЕТСЯ ЗА ПОСТАВЩИКОМ ПОСЛЕ ИХ ПЕРЕДАЧИ ПОКУПАТЕЛЮ ДО МОМЕНТА ОПЛАТЫ, ТО СУММА ПРОЦЕНТОВ ПО КОММЕРЧЕСКОМУ КРЕДИТУ, НАЧИСЛЕННЫХ ЗА ПЕРИОД ОТ МОМЕНТА ОТГРУЗКИ ДО МОМЕНТА ПЕРЕХОДА ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ НА ТОВАРЫ, УЧИТЫВАЕТСЯ В СОСТАВЕ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ**

— при передаче обязательств третьему лицу (см., в частности, постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 г. по делу № А05-13851/2005-33).

Несмотря на то что в большинстве указанных дел налогоплательщики и выигрывали, суды все-таки констатировали отсутствие в главе 21 НК РФ норм, регламентирующих подобные случаи, при которых Минфин России считает вычеты НДС неправомерными (письма Минфина России от 25.04.2011 г. № 03-07-11/09 и от 29.08.2012 г. № 03-07-11/337, в которых речь идет о зачете аванса в счет штрафа или другого обязательства).

— В договоре поставки продукции предусмотрена рассрочка платежа. Возникает ли в данном случае доход у продавца при квалификации данного условия в качестве коммерческого кредита?

— Согласно ст. 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), при этом к коммерческому кредиту соответственно применяются

правила главы 42 ГК РФ «Зем и кредит», если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства. Существенным моментом в коммерческом кредите является то, что на него распространяются правила о залоге, в частности, положения ст. 809 ГК РФ «проценты по договору займа»: «Если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства займодавца, а если займодавец является юридическим лицом, в месте его нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части». Иными словами, отсутствие в договоре коммерческого кредита конкретных процентов означает, что они равны ставке рефинансирования. В абзацах 6 и 7 ст. 316 НК РФ установлен порядок налогового учета доходов при предоставлении товарного кредита. Этот порядок согласно письму УФНС по г. Москве от 27 декабря 2004 г. № 26-12/84667 должен применяться и к коммерческому кредиту.

Таким образом, если право собственности на товары сохраняется за поставщиком после их передачи покупателю до момента оплаты, то сумма процентов по коммерческому кредиту, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары, учитывается в составе выручки от реализации. А проценты, начисленные по коммерческому кредиту с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательству, включаются в состав внереализационных доходов. При применении метода начисления доходы в виде процентов по коммерческому кредиту признаются ежемесячно на последнее число текущего месяца (п. 6 ст. 271 НК РФ, абзац второй п. 4 ст. 328 НК РФ). Однако указание в договоре на рассрочку (отсрочку) платежа автоматически не приводит к возникновению коммерческого кредита (постановления ФАС Поволжского округа от 15 марта 2010 г. № А65-28147/2009, ФАС Уральского округа от 27 августа 2009 г. № Ф09-6245/09-С5 и определение ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 1511/09). Тем не менее во избежание перекалфикации условий договора в договор коммерческого кредита с дончисленными доходами по ставке рефинансирования рекомендуется сделать в договоре прямое указание на то, что к указанным отношениям сторон нормы ст. 823 ГК РФ о коммерческом кредите не применяются (при этом указанному

Пока коробки едут от продавца к покупателю, рассрочка платежа в договоре поставки товара может превратиться в коммерческий кредит.

условию может быть придана обратная сила согласно п. 2 ст. 425 ГК РФ).

— Организация провела модернизацию полностью самортизированного основного средства — в каком порядке начислять амортизацию?

— Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. При этом в п. 1 ст. 258 НК РФ установлена следующая диспозиция:

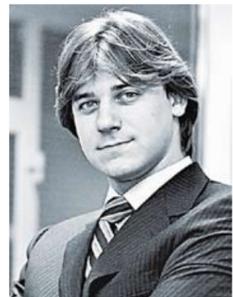
«если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования, то увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство;

если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования». Вместе с тем глава 25 НК РФ прямо не регламентирует вопрос отнесения на расходы затрат в ситуации, когда срок полезного использования основного средства истек, но налогоплательщик тем не менее произвел его реконструкцию (модернизацию). Тем не менее исходя из сложившейся правоприменительной практики, в тех случаях, когда в результате реконструкции (модернизации) полностью самортизированного основного средства оно продолжает оставаться основным средством, то при определении суммы амортизации следует применять ту же норму, которая была установлена при введении в эксплуатацию этого основного средства. Такой подход следует и из сложившейся по данному вопросу судебной арбитражной практики (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17.02.2011 г. по делу № А29-6272/2007, ФАС Московского округа от 02.11.2011 г. по делу № А40-74739/08-127-372, от 28.09.2010 г. по делу № А40-163626/09-127-1322 и от 23.04.2012 г. по делу № А40-24244/11-75-102 (определением ВАС от 08.06.2012 г. № ВАС-7428/12 налогоплательщик было отозвано в пересмотре дела в порядке надзора), а также из позиции минфина, изложенной в письмах от 27.12.2010 г. № 03-03-06/1813 и от 23.09.2011 г. № 03-03-06/2/146 и др.

**Если недоимка меньше переплаты ВАС РФ обязал налоговиков учитывать состояние лицевого счета плательщика**

**ПРЕЦЕДЕНТ**

Александр Долгобородов, директор департамента налогового и правового консалтинга компании «Объединенные консультанты ФДП»



Александр Долгобородов: ВАС РФ снял давно набравший силу прецедент.

Три судебных инстанции признали незаконным решение налогового органа, которым предлагалось компании уплатить налог, несмотря на имеющуюся переплату, прекрывающую выявленную недоимку. Однако ВАС РФ посчитал, что само «предложение» уплатить налог не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным, поэтому отменил вынесенные по делу судебные акты. Но, взыскивая налог, налоговому органу все же придется учитывать действительное на тот момент состояние лицевого счета налогоплательщика (постановление президиума ВАС № 4050/12 от 25 сентября 2012 г.).

Предметом спора между компанией и налоговым органом был вопрос о правомерности решения инспекции, которым предлагалось взыскать налог без учета переплаты, образовавшейся у налогоплательщика на момент его вынесения. Особенностью дела, по мнению ВАС РФ, явилось то обстоятельство, что, признавая обоснованность решений налогового органа, суды трех инстанций все же признали его решение незаконным, так как оно не учитывало фактическое состояние лицевого счета налогоплательщика, в соответствии с которым переплата по налогам превышала недоимку, выявленную в ходе выездной проверки. В связи с чем, передавая данное дело для пересмотра в порядке надзора судьям ВАС РФ, необходимо было решить вопрос о том, чем же все-таки является решение налогового органа, выносимое по результатам проверки: документом, фиксирующим факты правонарушений и их выявленный размер на момент окончания проверки, либо документом, актуальным на момент исполнения обязанности по уплате недоплаченных налогов?

По смыслу определения о передаче дела в президиум ВАС РФ, решение не стоит рассматривать более чем фиксирующий факт и размер неуплаченных налогов документ, без учета объективных обстоятельств, влияющих на объем налоговой нагрузки конкретного налогоплательщика в конкретной ситуации в конкретной временной отрезок.

Президиум ВАС РФ, поддержав этот вывод, решил его обоснование тем обстоятельством, что решение налогового органа «не может включать в себя положения, направленные на осуществление фактического взыскания дончисленной недоимки». То есть ВАС РФ более чем четко разделил факты налоговой претензии и налоговой повинности. Условно говоря, будущим обязанностям налогоплательщика по уплате налогов, может оказаться так, что налогоплательщик имеет право требовать возврата 2 млрд подтвержденной переплаты из бюджета. Что в нынешних условиях налогового администрирования абсолютно ожидаемо, так как сроки рассмотрения апелляционных жалоб налогоплательщиков на решения по выездным проверкам, и соответственно сроки вступления их в силу, составляют 1,5—4 месяца. Естественно, что за такой срок для любой компании многие обстоятельства хозяйственной деятельности могут существенно повлиять на действитель-

ный размер налоговых обязательств. Неудивительно, что выявленная на момент окончания проверки недоимка может быть неактуальна с учетом образовавшейся переплаты на момент вступления в силу решения, предполагающего ее взыскание. И наоборот — отсутствие выявленных фактов несвоевременной уплаты налогов по результатам проверки совсем не означает, что сейчас у налогоплательщика отсутствует объективная обязанность по уплате налогов за проверенные данной проверкой периоды. Благодаря ясности, внесенной в этот вопрос, теперь налоговики имеют право ссылаться на сформированную Президиумом ВАС РФ правовую позицию при получении требований налогового органа об уплате налогов, пеней и штрафов о необходимости учета таким требованием текущей переплаты. Безусловно, эта позиция теперь является самостоятельным и самостоятельным основанием для признания такого требования незаконным. Почему вопрос был спорным в практике рассмотрения налоговых споров до недавнего времени?

Потому что, несмотря на то, что задачей налогового органа в ходе осуществления налогового контроля является не только дончисление налогов, но и определение подлежащей уплате суммы налогов с учетом всех факторов, как увеличивающих, так и уменьшающих налоговую базу, на деле контроль сводится преимущественно только к дончислению налогов. Объективности ради необходимо отметить, что для этого имеются основания. Сложность заключается в том, что решение налогового органа вступает в силу, и соответственно появляются реальные механизмы взыскания налога с налогоплательщика только после утверждения решения выходящего налоговым органом по результатам рассмотрения жалобы, поданной налогоплательщиком. Несмотря на то что совокупность полномочий выходящего налогового органа при рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика позволяет ему учитывать в том числе и размер действительной недоимки с учетом всех переплат, на практике это в силу технических причин физически невозможно.

Если представить себе любой налоговый орган, у которого в ведомственности находится немало инспекций, у каждой из которых на администрировании множество налогоплательщиков, по которым выносятся большие количества решений, которые обжалуются практически всегда, становится понятно, почему месячный срок, отведенный для рассмотрения таких жалоб, нарушается. А учитывая, что ежедневно у каждого такого налогоплательщика меняется лицевой счет и, соответственно, размер текущей и объективной недоимки/переплаты по каждому из налогов, было бы неразумно требовать от налогового органа тщательного разбора такого соотношения реальных налоговых обязательств на каждую дату утверждения решения нижестоящего подразделения.