



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Председатель редакционного совета:

В.В. Кресс – председатель Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Редакционный совет:

С.М. Амосов – Заместитель Председателя Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

С.А. Антонова – председатель Арбитражного суда Амурской области

Т.Г. Байдо – председатель Арбитражного суда Магаданской области

Л.Н. Блинова – председатель Арбитражного суда Амурской области в почетной отставке

Л.А. Боликова – первый заместитель председателя Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Т.Г. Брагина – заместитель председателя Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Д.В. Бруев – председатель Арбитражного суда Чукотского автономного округа

В.А. Гребенщикова – заместитель председателя Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

В.А. Елизаров – председатель Шестого арбитражного апелляционного суда

Г.П. Ильин – председатель Арбитражного суда Камчатского края

И.А. Карпенюк – председатель Арбитражного суда Сахалинской области

П.И. Качалин – председатель Арбитражного суда Еврейской автономной области

С.А. Логвиненко – заместитель председателя Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Н.Н. Серов – председатель Арбитражного суда Хабаровского края

С.Т. Чумаков – председатель Арбитражного суда Приморского края

А.С. Шевченко – председатель Пятого арбитражного апелляционного суда

Ответственная за выпуск журнала:

Е.В. Мосина – руководитель секретариата председателя
Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа

Дизайн и верстка: Б.В. Тамулевич

Корректор: Н.В. Грошенко

Подписано в печать 04.09.2013

Отпечатано в ООО «Полиграф-партнер»

680011, г. Хабаровск, пер. Зеленоборский, 14

Объем 130 с. Тираж 300 экз.

Заказ № _____



СОДЕРЖАНИЕ

ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

А.А. Иванов

«Компания должна оценивать не только условия и привлекательность сделки, но и деловую репутацию контрагента»..... 6

ОФИЦИАЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

Совещание-семинар «Актуальные вопросы практики применения рассмотрения налоговых споров» 22

О.В. Овчар

Перспективы совершенствования законодательства о налогах и сборах..... 25

АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

А.Г. Першутов

Право налогового органа на переквалификацию сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и возникающие в связи с этим проблемы в практике арбитражных судов. Предлагаемые пути их разрешения..... 28

Т.В. Завьялова

Вновь к вопросу о необоснованной налоговой выгоде... 32

Д.Ю. Сумин

О некоторых вопросах доказывания обоснованности налоговой выгоды..... 35

Ю.К. Бойко

Налоговая выгода и обоснованность расходов в свете постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12..... 42

Е.Л. Сидорович

Курсовые или суммовые разницы?..... 44

В.В. Рубанова

Плата за землю в Приморском крае: особенности правоприменения..... 49

В.И. Решетько

Спорные вопросы соотношения статей 101.2 и 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражных судах..... 53

Т.О. Коновалова

О возможности принятия расходов по налогу на прибыль организаций и вычетов по налогу на добавленную стоимость по сделкам с фирмами-однодневками..... 56

Е.А. Варламов

Допустимость использования налоговыми органами материалов, полученных в результате оперативно-розыскных мероприятий..... 63



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Е.П. Филимонова

Налог на добавленную стоимость: применение нулевой ставки при реализации драгоценных металлов, добытых в рамках договора о совместной деятельности..... **67**

Д.В. Борисов

Налогообложение НДС операций по сделкам, связанным с приобретением объектов муниципального недвижимого имущества..... **70**

Е.В. Зайцева

Налог на добавленную стоимость: когда есть право на вычет..... **78**

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

О.Н. Трофимова

Обобщение судебной практики по делам о взыскании налогов в судебном порядке на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации **83**

А.И. Михайлова, М.А. Булавина

Обзор практики рассмотрения дел по вопросам квалификации платежей в деле о банкротстве, включая обязательства по уплате налогов..... **88**

С.Н. Приходько

Обзор судебной практики по вопросам, возникающим при применении части первой Налогового кодекса Российской Федерации..... **95**

ТОЧКА ЗРЕНИЯ

Н.Ю. Овчинникова

Правовое регулирование налогообложения процентного дохода от источников в Российской Федерации по долговым обязательствам..... **99**

А.В. Разгильдеев

О подходах к разрешению налоговых споров, связанных с оказанием внутригрупповых услуг транснациональных компаний..... **107**

НОВЕЛЛЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

А.В. Горяный

Вопросы применения положений раздела V.I Налогового кодекса Российской Федерации..... **121**

О.В. Горбунова

Патентная система налогообложения: особенности применения с 2013 года..... **126**

Е.С. Мельник

О законопроекте по изменению порядка и процедуры досудебного урегулирования налоговых споров..... **128**



Кресс Вячеслав Викторович

Председатель Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа,
кандидат юридических наук

УВАЖАЕМЫЕ ЧИТАТЕЛИ!

Очередной номер журнала «Экономическое правосудие на Дальнем Востоке России» посвящен международному форуму стран Азиатско-Тихоокеанского региона по теме «Налоговое регулирование: право, экономика и роль судов».

Эта категория споров отличается как сложностью в применении налогового законодательства, имеющего тенденцию к активному изменению и совершенствованию, так и актуальностью при решении вопросов экономической политики, в том числе и на дальневосточных территориях.

Об этом свидетельствует и принятый Государственной Думой Российской Федерации 24 мая 2013 года в первом чтении проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части стимулирования инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного округа, Забайкальского края, Республики Бурятия и Иркутской области». Принятие закона создаст благоприятные условия для улучшения инвестиционного климата в этих регионах, реализации крупных инвестиционных проектов, что позволит повысить конкурентоспособность и обеспечит увеличение притока частных инвестиций в экономику.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Важность принятия закона обусловлена социальной значимостью этих вопросов, решение которых будет способствовать созданию новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа, Забайкальского края, Республики Бурятия и Иркутской области.

Дела, связанные с применением налогового законодательства, являются одними из самых сложных в процессе рассмотрения и социально - значимых по своим последствиям.

Арбитражные суды призваны обеспечить защиту нарушенных прав и законных интересов участников налоговых правоотношений и соблюдение баланса их интересов.

Решению названных задач способствует формируемая Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации правоприменительная практика рассмотрения налоговых споров, обеспечивающая единообразие при определении арбитражными судами правовых позиций при применении отдельных положений налогового законодательства, а следовательно, и эффективность правосудия в сфере налоговых правоотношений.

Благодарю руководство, судей и работников аппаратов Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных судов, входящих в Дальневосточный округ, а также представителей Федеральной налоговой службы России и ее территориальных управлений за интересные материалы и статьи, посвященные наиболее актуальным вопросам применения, развития и совершенствования налогового законодательства.

Буду рад дальнейшему сотрудничеству и выражаю надежду, что журнал «Экономическое правосудие на Дальнем Востоке России» будет интересен и полезен читателям и всем участникам международного форума стран Азиатско-Тихоокеанского региона.

Председатель Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа
В.В. Кресс



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА



«THE COMPANY SHOULD NOT ONLY EVALUATE THE CONDITIONS AND ATTRACTIVENESS OF A TRANSACTION, BUT ALSO THE BUSINESS REPUTATION OF ITS COUNTERPART»

«КОМПАНИЯ ДОЛЖНА ОЦЕНИВАТЬ НЕ ТОЛЬКО УСЛОВИЯ И ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТЬ СДЕЛКИ, НО И ДЕЛОВУЮ РЕПУТАЦИЮ КОНТРАГЕНТА»

Иванов Антон Александрович

Председатель Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации,
кандидат юридических наук

– Subsection 3, Section 2 of Article 45 of the Tax Code of the Russian Federation stipulates that if the tax body reclassifies a transaction, the recovery of taxes, penalties and fines is only possible on the basis of a court decision. The Tax Code, however, does not define the notion of “classification of a transaction”. How does the SCC RF understand the reclassification of a transaction?

– The reclassification of a transaction by a tax body means that the tax body defines its tax consequences based on the essence of the transaction which the parties actually meant to enter into. Consequently, the question is whether there is a fictitious contract or a fraudulent deal (as a matter of fact, in this case it would be more correct to speak about the reclassification of the taxpayer’s actions, since the fictitious or fraudulent nature of a deal implies its

– Подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ предусматривает, что взыскание налогов, пеней и штрафов возможно только в судебном порядке, если налоговый орган изменил юридическую квалификацию сделки. НК РФ не дает определения данному термину. Как ВАС РФ понимает изменение юридической квалификации сделки?

– Изменение налоговым органом юридической квалификации сделки означает, что налоговый орган определяет ее налоговые последствия исходя из содержания той сделки, которую стороны в действительности имели в виду. Таким образом, либо речь идет о мнимой или притворной сделке (кстати, в этом случае правильнее говорить об изменении юридической квалификации действий налогоплательщика, так как мни-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

absence), or whether the parties are mistaking their transaction for a legally valid one. In both cases, the taxpayer evaluates the tax consequences of such a transaction incorrectly. The consequences will be evaluated by the tax body based on its actual essence.

In case the tax body believes the transaction to be void, it can calculate the amounts of taxes (penalties and fines) on its own and apply to a commercial court with a claim for recovery of additional taxes (penalties and fines) without the requirement to previously apply to court with a claim for the invalidation of the transaction (Judgement of the SCC RF Presidium 8728/12). The same happens if, for example, the parties enter a contract of carriage, which the tax body regards as a contract of transport expediting. In this case the tax body acknowledges the existence of the transaction, but defines its legal nature in a different way for taxation purposes, i.e. calculates the amounts of taxes, as if the parties had entered a contract of transport expediting, and applies to the court with a claim for the recovery of additional taxes. In both examples the court will examine the reasonableness of the transaction's reclassification within the framework of a tax dispute.

In some cases there is an issue of what is actually to be regarded as reclassification of a transaction. For example, the situation in which additional taxes are charged when the documents provided by the taxpayer contain inaccurate or conflicting data, and the facts identified by the tax body show that no business is actually conducted, does not constitute the reclassification of a transaction (Judgement of the SCC RF Presidium 16064/09).

– How should a tax office evaluate the level of market prices in order to calculate the tax base for income tax?

– The main method for checking the reasonableness of prices is to compare the price of goods,

or the truthfulness of a transaction (assuming its absence), or both sides are misled by the actual legal nature of the transaction. And in both cases, the taxpayer incorrectly determines the tax consequences of such a transaction. These consequences will be determined by the tax authority based on its actual content.

In case, when the tax authority believes that the transaction is void, it can independently calculate the amounts of taxes (penalties, fines) and apply to court with a claim for recovery of additional taxes (penalties and fines) without the requirement to previously apply to court with a claim for the invalidation of the transaction (Judgement of the SCC RF Presidium 8728/12). The same happens if, for example, the parties enter a contract of carriage, which the tax authority regards as a contract of transport expediting. In this case the tax authority acknowledges the existence of the transaction, but defines its legal nature in a different way for taxation purposes, i.e. calculates the amounts of taxes, as if the parties had entered a contract of transport expediting, and applies to the court with a claim for the recovery of additional taxes. In both examples the court will examine the reasonableness of the transaction's reclassification within the framework of a tax dispute.

In some cases there is an issue of what is actually to be regarded as reclassification of a transaction. For example, the situation in which additional taxes are charged when the documents provided by the taxpayer contain inaccurate or conflicting data, and the facts identified by the tax authority show that no business is actually conducted, does not constitute the reclassification of a transaction (Judgement of the SCC RF Presidium 16064/09).

– Каким образом налоговая инспекция должна определять размер рыночных цен для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль?

– Основной метод проверки обоснованности тех или иных цен – сопоставление цены



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

works and services in the analysed transaction with prices in transactions involving identical or homogeneous goods, works and services. The comparison results in a price range. If the price in the transaction in question is within the range, it is regarded as a market price. Section 3 of Article 3 of the Tax Code used to contain a substantially similar approach, which allowed tax bodies to charge additional taxes only if the price in the transaction in question differed from the market price by more than 20%.

товаров, работ и услуг в анализируемой сделке с ценами в сделках, заключенных в отношении идентичных или однородных товаров, работ и услуг. На основе такого сопоставления строится интервал цен. Если цена по сделке, заключенной налогоплательщиком, укладывается в построенный интервал, она признается рыночной. Аналогичный, по сути, подход ранее был заложен в пункте 3 статьи 40 НК РФ, позволявшем налоговым органам доначислять налог только в случае выявления отклонения цены сделки, заключенной налогоплательщиком, от рыночной цены более чем на 20%.

– Is this the only method?

– Of course, there are more. Strictly speaking, the Tax Code does not directly stipulate a list of documents recognised as an unconditional substantiation of a market price of a certain item of goods. The court may take into account any facts relevant for the evaluation of prices. The tax body may apply any method it sees fit to make the most reasonable conclusion regarding the correspondence of the price in question to the market price, taking into account the facts and conditions of the controlled transaction.

– Это единственный метод?

– Разумеется, есть и другие. Строго говоря, Налоговый кодекс прямо не устанавливает перечень документов, являющихся безусловным обоснованием рыночной цены конкретного товара. Судом могут быть учтены любые обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цен. А налоговый орган может применять тот метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии рыночным ценам.

– What information may be of use?

– Data regarding prices and financial quotes on Russian and foreign stock markets; foreign trade statistics of the Russian Federation, published or available upon request; data regarding the prices (margins) and market data, published (in accordance with the legislation of the Russian Federation, its constituent units and municipal legal acts, in particular, regulating statistics and price adjustment) in official information sources of the corresponding state and local government bodies; official information sources of foreign countries or of international organisations; any other published or publicly available issues and information systems; data provided by pricing information agencies and information about transactions, performed by the taxpayer.

– Какая информация может оказаться полезной?

– Сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж, опубликованная или представляемая по запросу таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации, сведения о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами (в частности, в области регулирования ценообразования и статистики), официальных источниках информации иностранных государств или международ-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

– At what stage of the inspection is the market price calculation possible? Is it possible during the performance of additional tax control measures?

– It may be performed at any stage prior to the conclusion of the inspection and the handing of the tax inspection report to the taxpayer. Additional tax control measures are appointed by the head of the tax body after the conclusion of the tax inspection on the stage of examination of its results. For example, if the act states that grounds for the reassessment of prices were found, but, taking into account the taxpayer's objections, it is necessary to ascertain the discovered facts, including the conditions influencing the evaluation of market price level, the appointment of additional tax control measures may assist the head of the tax body in making the final decision.

If no grounds were found for the reassessment of prices, applied in transactions, these prices cannot be checked within the framework of additional tax control measures. Such measures may only be appointed in order to find additional evidence regarding the violations discovered during the inspection, not to find new violations.

– What is the main problem, if there are any, with the application of the SCC RF Plenum Judgement No. 53 of 12.10.2006 “Regarding the evaluation by commercial courts of the reasonableness of receipt of tax benefits by taxpayers”?

– Taking into account the imperative nature of the tax bodies' powers and the rule of law principle, it is the tax bodies, representing the interests of the state, that are assigned with the task of proving the existence of grounds for the seizure of a fraction of

ных организаций либо в иных опубликованных или общедоступных изданиях и информационных системах, данные информационно-ценовых агентств и информация о сделках, совершенных налогоплательщиком.

– На какой стадии проверки возможен расчет по рыночным ценам и возможен ли он в ходе мероприятий дополнительного контроля?

– На любой, вплоть до завершения проверки и вручения налогоплательщику акта проверки. Дополнительные мероприятия налогового контроля назначаются руководителем налогового органа уже после окончания налоговой проверки на стадии рассмотрения ее материалов. Например, если в акте проверки выявлены основания для пересмотра цен, но с учетом возражений налогоплательщика появилась необходимость уточнения обстоятельств, установленных проверкой, в том числе обстоятельств, влияющих на расчет рыночного уровня цен, то назначение дополнительных мероприятий налогового контроля может помочь руководителю налогового органа принять окончательное решение.

Если же в ходе проверки оснований для пересмотра цен, примененных по сделкам, выявлено не было, то в рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля проверка цен по сделкам осуществляться уже не может, так как они могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств по уже выявленным в ходе проверки правонарушениям, а не на выявление новых.

– В чем заключается основная проблема, если такие есть, при применении налоговыми органами Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»?

– Учитывая властный характер полномочий налоговых органов и принцип правового государства, именно на налоговые органы, представляющие интересы государства, возлагается обязанность доказать наличие оснований для



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

property, belonging to citizens and organisations, in the form of tax payments. In cases regarding the reasonableness of receipt of tax benefits it is again the tax bodies that are assigned with refuting the presumption of the taxpayer's honesty. Our practice shows that although tax bodies had some difficulties with this approach in the first years after the adoption of the judgement, the tendency is now disappearing.

– What is understood under the notion of due care of the taxpayer?

– SCC RF Presidium noted in one of its judgements (15658/09 of 25.05.2010) that the taxpayer's due care in the choice of the contracting party is defined through the analysis of grounds for the choice. I.e. the company should not only evaluate the conditions and the commercial attractiveness of a transaction, but also the business reputation and solvency of its counterpart, as well as the risk of non-fulfilment of obligations; whether the counterpart is ready to provide corresponding securities and has the necessary resources and experience.

– Can a decision of a superior tax body regarding a complaint and leaving the disputed decision of an inferior tax authority unchanged become an independent subject matter in court?

– Yes, it is possible. Either in the part, which is a new decision, or with regard to the violation of procedure of its adoption, or based on the excess of powers by the superior tax body.

– What is your opinion of the suggested amendments to the Tax Code, which will exempt retail stores from paying income tax on goods which were stolen from them?

– Our practice is based on the approach that such situations can not automatically result in un-

изъятия у граждан и организаций части их имущества в виде налоговых платежей, а в делах, связанных с оценкой обоснованности получения налоговой выгоды, обязанность по опровержению презумпции добросовестности налогоплательщика также лежит на налоговых органах. Наша практика показывает, что если в первые годы после принятия постановления налоговые органы были к этому не готовы, сейчас эта тенденция начинает уходить.

– Что подразумевается под должной осмотрительностью налогоплательщика?

– В одном из постановлений (от 25.05.2010 № 15658/09) Президиум отмечает, что проявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента определяется путем проведения анализа причин такого выбора. То есть компания должна оценивать не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов и соответствующего опыта.

– Может ли решение вышестоящего налогового органа по жалобе, которым решение нижестоящего налогового органа было оставлено без изменения, стать самостоятельным предметом оспаривания в суде?

– Может. Либо в той части, которая представляет собой новое решение, либо с точки зрения нарушения процедуры его принятия, либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

– Как вы относитесь к идее предлагаемых изменений в НК РФ, согласно которым торговым сетям можно будет не платить налог на прибыль с украденных у них товаров?

– Наша практика исходит из того, что подобные ситуации не могут автоматически влечь



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

conditioned negative or positive tax consequences. For example, the Supreme Commercial Court invalidated a provision of a normative act of the Federal Tax Service, according to which the theft of goods was to result in the duty to return all tax credits, received earlier during the acquisition of such goods, to the state budget (SCC RF Decision 10652/06 of 23.10.2006). As for the income tax, Chapter 25 of the Tax Code does not contain a definitive list of outlays, acknowledged during the calculation of the income tax. The outlays, however, should be economically justified and the fact of their existence should be confirmed by a document. This is why, taking into account the causes for the loss of goods by the taxpayer, one should also evaluate the sufficiency and credibility of documents, confirming the fact and volume of such losses.

– Do you think that legal opinions of the SCC RF, aggravating the position of the taxpayers, should have retroactive effect?

– The Constitutional Court of the Russian Federation has stated (Judgement No. 1-П, 21.01.2010) that it is not allowed to revoke a judicial decision due to the change of interpretation of legal norms on which it is based, by a superior court, if this leads to aggravation of the legal standing of a natural or legal person in their relations with the state.

However, it would not be correct to speak about the ban on retroactive effect of the SCC RF's legal opinions regarding norms of material law. Legal opinions of a court are the result of interpretation of norms of the acting legislation with an aim to enforce its correct application. If a taxpayer misunderstands a legal opinion, it does not liberate him from the duty to act in accordance with the law. Moreover, the taxpayer may just seem to misunderstand the opinion, while actually knowingly choosing a more suitable, but also a riskier way of interpreting the norm.

безусловные негативные или положительные налоговые последствия. Например, Высший Арбитражный Суд признал недействующим положение нормативного акта Федеральной налоговой службы, согласно которому кража товаров должна была во всех случаях влечь необходимость восстановления к уплате в бюджет ранее принятых при их приобретении сумм налоговых вычетов (решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06). Что касается налога на прибыль, то глава 25 НК РФ не ограничивает состав признаваемых при исчислении налога на прибыль затрат каким-либо закрытым перечнем, при этом затраты должны быть экономически обоснованными и сам факт их осуществления должен быть документально подтвержден. Поэтому, принимая во внимание причины возникновения потерь товаров у налогоплательщика, следует оценивать достаточность и убедительность документов, подтверждающих факт и размер таких потерь.

– Должна ли придаваться обратная сила правовым позициям ВАС РФ, ухудшающим позицию налогоплательщиков?

– Конституционный Суд РФ в постановлении от 21.01.2010 № 1-П указал на недопустимость отмены судебного решения в связи с последующим изменением высшим судебным органом толкования положенных в его основу норм права, если это приводит к ухудшению правового положения гражданина или организации в отношениях с государством.

Однако говорить о запрете обратной силы правовых позиций ВАС РФ по отношению к нормам материального права было бы не вполне корректно. Правовые позиции суда – результат толкования норм действующего законодательства, цель которого – обеспечение его правильного применения. Заблуждение налогоплательщиков относительно смысла правовых норм не может служить причиной их освобождения от обязанности следовать закону. К тому же заблуждение может быть лишь видимым, в то время как налогоплательщик в действительности понимает, что он выбирает более удобный, но и более рискованный вариант толкования норм.



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

– Article 304 of the Commercial Procedure Code of the Russian Federation (CPC) stipulates grounds for the supervisory review of judicial acts. However, only a fraction of incoming applications for supervisory review is actually considered by the SCC RF Presidium. How should the parties draw their applications for supervisory review and what arguments should they include for the case to be transferred to the SCC RF Presidium?

– Russian commercial procedure is based on a selective approach to supervisory review. The grounds for a case to be transferred to the Presidium are violation of uniformity of interpretation and application of legal norms by commercial courts, violation of human and citizen's rights and freedoms (according to the universal principles and norms of international law and the international treaties of the Russian Federation), violation of rights and lawful interests of the general public or of other public interests.

Most often we receive cases in which decisions of lower courts violate the uniformity of interpretation and application of law norms. In this case the parties should specify, exactly what legal issue, arising from the disputed legal acts, should be considered on the level of the SCC's Presidium, how the disputed judicial acts violate the legal approaches created by the Presidium and where is the absence of uniformity. Such arguments help us understand the legal significance of a given case for the development of the judicial practice and whether there are grounds for a supreme court to intervene.

If a party wants to point out that it is desirable for the judicial practice that the Presidium solves a legal issue arising from the disputed judicial acts, the issue should be formulated directly. The category of cases, for the correct solution of which the issue is significant, should be specified, and different approaches in the judicial practice should be described. If a party claims that the uniformity of judicial practice is violated, it should demonstrate the violation by referring to a specific legal opinion, violated by an act of a lower court.

– В статье 304 АПК РФ предусмотрены основания для пересмотра в порядке надзора судебных актов. Однако в Президиум ВАС РФ попадает лишь малая часть поступающих заявлений о пересмотре в порядке надзора. Как стороны должны оформлять заявления о пересмотре в порядке надзора и какие доводы нужно приводить, чтобы дело было передано на рассмотрение Президиума ВАС РФ?

– В российском арбитражном процессе реализована селективная система отбора дел для пересмотра в порядке надзора. Основанием для передачи дела в Президиум является нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, нарушение прав и свобод человека и гражданина согласно общепризнанным принципам и нормам международного права, международным договорам Российской Федерации и нарушение прав и законных интересов неопределенного круга лиц или иных публичных интересов.

Чаще всего к нам приходят дела, где решения нижестоящих судов нарушают единообразие в толковании и применении норм права. В этом случае сторонам следует указать, какой именно правовой вопрос, вытекающий из оспариваемых судебных актов, требует рассмотрения на уровне Президиума ВАС, в чем судебные акты противоречат ранее выработанным Президиумом подходам, где они видят отсутствие единообразия. Такого рода доводы позволяют понять, каково значение данного дела для развития судебной практики и есть ли причины для вмешательства высшего суда.

Если сторона хочет отметить, что решение Президиумом того или иного правового вопроса, поднятого в обжалуемых судебных актах, имеет значение для судебной практики, необходимо прямо сформулировать его, обозначить ту категорию дел, для правильного разрешения которой спорный вопрос имеет значение, изложить имеющиеся в практике подходы к его решению. Отклонение позиции судов от имеющейся судебной практики можно продемонстрировать путем указания на конкретную правовую позицию, которой противоречит решение нижестоящего суда.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

– Do you believe the Federal Law “On the Alternative Procedure of Dispute Resolution with the Participation of Mediators” (No. 193-ФЗ, 27.07.2010) has any future in the resolution of tax disputes?

– Currently the use of mediation is only possible in disputes arising from civil relations. However, it does not mean that there are no mechanisms of pretrial resolution of tax disputes. For example, the activities of superior tax bodies, drawn to participation in the resolution of disputes between the taxpayer and the tax office, are aimed exactly at settling the dispute before trial. Moreover, the CPC allows for reconciliation in economic disputes, arising from administrative and other public relations. Although, taking into account the specifics of tax disputes, in conciliation proceedings I would only allow the parties to reach an agreement regarding the facts of the case, but not the legal consequences of violations.

– However, the reconciliation of parties, stipulated by CPC, has failed to become an effective dispute settlement mechanism.

– We introduced a draft federal law “On the Amendment of Certain Legislative Acts of the Russian Federation due to the Improvement of Conciliation Procedures” to the State Duma. General provisions regarding conciliation procedures as a procedural institute are formulated in this draft, general principles for the conduction of such procedures are described along with the main types of procedures: talks, intermediacy, mediation, judicial reconciliation. We paid special attention to the limits of participation of the court in the settlement of disputes and the forms, in which the court may carry out its legal duty to assist the parties in reaching reconciliation, in resolving the conflict. We believe that the introduction of these principles will allow us to apply conciliation procedures more actively and to make them more efficient.

– Как вы полагаете, имеет ли перспективы применение Федерального закона от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредников (процедуре медиации)» при рассмотрении налоговых споров?

– Пока использование медиации возможно только в спорах, возникших из гражданских правоотношений. Однако это не означает, что у нас нет механизмов досудебного урегулирования налоговых споров. Например, именно на внесудебное урегулирование спора направлена деятельность вышестоящих налоговых органов, которые привлекаются к разрешению спора, возникшего между налогоплательщиком и налоговой инспекцией. Кроме того, АПК РФ допускает примирение по экономическим спорам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений. Хотя, учитывая специфику налоговых дел, я бы предложил допустить в рамках примирительных процедур возможность договоренностей по фактическим обстоятельствам спора, но не по юридическим последствиям нарушений.

– Однако примирение сторон, заложенное в АПК, так и не стало эффективным инструментом урегулирования споров.

– Мы внесли в Государственную Думу проект Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием примирительных процедур». В законопроекте сформулированы общие положения о примирительных процедурах как процессуальном институте, обозначены принципы проведения примирительных процедур, их основные разновидности – переговоры, посредничество, медиация, судебное примирение. Особое внимание мы уделили пределам участия суда в урегулировании споров и формам, в которых суд может реализовать возложенные на него законом обязанности по оказанию содействия сторонам в примирении, в урегулировании существующего между ними конфликта. Мы считаем, что внедрение этих принципов позволит нам активизиро-



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

– What main initiatives does the Supreme Commercial Court of the Russian Federation currently suggest in order to further reform and improve the system of commercial courts?

– We are working on a draft law regarding the improvement of CPC's provisions regulating the issues of evidence and proof, aimed at the development of the adversary nature of proceedings, including the placement of risks for the non-fulfilment of procedural actions on the interested parties.

– What are its features?

– Practice shows that the approach to the introduction of evidence in the court of first instance needs to be corrected substantively: currently it is possible to introduce evidence at any moment of the proceedings until the judges enter the conference room to make a decision. This can significantly delay proceedings; there are lots of cases, when a hearing is postponed so that the parties may study a newly introduced piece of evidence, which naturally does not help improve the efficiency of justice and make the time of consideration of cases by commercial courts shorter.

We plan to introduce a rule into the commercial procedure legislation, which will only allow evidence to be presented to the court of the first instance on the stage of preparation of the case for judicial proceedings. This will naturally require a rethinking of existing views on the purpose of different stages of commercial procedures, first and foremost on the preparatory stage, within the framework of which the interested persons will be able to fully realise their procedural potential of filling the case with evidence materials.

These novelties will surely give rise to others: the procedure will have to be changed for the superior courts – acceptance of new evidence will be unavailable, and judgements based on new evi-

вать использование примирительных процедур и сделать их максимально эффективными.

– Какие основные инициативы по реформированию и улучшению арбитражной судебной системы предлагаются Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации сегодня?

– Мы готовим законопроект по совершенствованию положений АПК РФ, регулирующих вопросы доказательств и доказывания, направленный на развитие процессуальной состоятельности, включая возложение рисков за неисполнение процессуальных действий на стороны судебного разбирательства, заинтересованные в разрешении спора.

– В чем его специфика?

– Как показала практика, подход к представлению доказательств в суд первой инстанции нуждается в сущностной корректировке: представление доказательств в любой момент, вплоть до удаления суда в совещательную комнату, серьезно затягивает разбирательство, многочисленные случаи откладывания судебного слушания в целях ознакомления стороны с новыми доказательствами по делу и вовсе не способствуют повышению эффективности судопроизводства и сокращению сроков рассмотрения дел арбитражными судами.

Мы хотим ввести в арбитражное процессуальное законодательство правило, согласно которому доказательства могут быть приняты судом первой инстанции только на стадии подготовки дела к судебному разбирательству. Это, безусловно, потребует пересмотра устоявшихся взглядов на предназначение стадий арбитражного процесса и, прежде всего, подготовительной стадии, в рамках которой заинтересованные лица могли бы в полном объеме реализовать свои процессуальные возможности по наполнению дела доказательственным материалом.

Эти новеллы очевидным образом повлекут за собой и другие: нужно будет изменить порядок производства в арбитражных судах проверочных



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

dence will be subject to reversal.

We will be no pioneers here: almost all countries with well-developed legal cultures have for many years now applied regulations, banning evidence, not presented in due time, from the procedure. In Germany, for example, a party which did not provide the necessary evidence or arguments within a due time term, will face serious problems, such as the court refusing to accept applications after the termination of the term, if this will lead to delay of proceedings and the party had no valid reasons for the violation.

– But if I understand it correctly, the improvement of institutes of the law of evidence is impossible without introduction of professional representation in commercial courts.

– No doubt, the introduction of professional representation in commercial courts will help improve the quality of defence of the citizens' violated rights. The complexity and specifics of cases considered in our courts are such, that the participation of laymen delays proceedings and results in the disparity of parties: the one able to hire a qualified lawyer has a great advantage. However, the problem is that professional representation may only be introduced if people are given access to legal professions based on a unified qualification exam.

– What do you mean by a unified qualification exam?

– One which will have equal requirements for all candidates, and the qualification board, charged with conducting the examination, will consist of representatives of all legal professions: judges, nota-

инстанций: принятие доказательств в них должно быть полностью исключено, а постановления, основанные на новых доказательствах, будут подлежать отмене.

Надо сказать, что мы здесь не первопроходцы. Практически во всех странах с развитой правовой культурой не одно десятилетие применяются предписания, направленные на то, чтобы не допустить в процесс не представленную вовремя доказательственную информацию. Например, в Германии сторона, не представляющая необходимые доказательства или доводы в срок, установленный судом, столкнется с очень серьезными проблемами в виде отказа суда в приеме заявлений после окончания данного срока, если это может привести к задержке производства по делу, а сторона не в состоянии обособить нарушение.

– Но, если я правильно понимаю, модернизация институтов доказательственного права невозможна без введения профессионального представительства в арбитражных судах.

– Безусловно, введение профессионального представительства в арбитражных судах только повысит уровень и качество защиты нарушенных прав граждан. Сложность и специфичность дел, которые рассматриваются в наших судах, таковы, что участие непрофессионалов затягивает процесс и приводит к неравному положению сторон: преимущество у того, кто смог нанять квалифицированного юриста. Другой вопрос, что полноценное профессиональное представительство в судах можно ввести при условии, что доступ к юридическим профессиям будет происходить при условии сдачи единого экзамена.

– Что значит – единого?

– Для сдачи которого будут установлены единые требования ко всем кандидатам, а в квалификационную комиссию, которая будет принимать этот экзамен, должны входить представители всех юридических профессий: судьи,



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

ries, public prosecutors, investigators, lawyers. This approach exists in the USA and Japan, and the system has proved to be quite efficient.

– What is your opinion of the system of lawyers, accredited to practice in courts?

– I do not believe in the accreditation system. The only result which we are bound to have is reproaches that the lawyers are affiliated with the judges and act in their interests.

– May professional accreditation exist only in commercial courts or do you think it should also be introduced in courts of general jurisdiction?

– As the Constitutional Court has previously pointed out, professional representation may not exist in one court system only, it should be the same for all.

– There is the issue of payment as well.

– I think strict criteria should be introduced, based on which it will be possible to assess the cost of a lawyer's fees. In Germany, for example, the amount of fees is defined based on the cost of the suit, the amount of time spent on the preparation for the case and the participation in the proceedings and a number of other factors. We could well apply the same approach.

– But what about those not able to afford the lawyer's fees?

– Of course, the absence of a professional representative and lack of money to pay for his services should not deprive anyone of the right to fair trial. This is why we have to solve quite a complicated task: on the one hand, to introduce professional representation in commercial courts, the necessity of which has been evident for a long time now, and on the other hand to guarantee the protection of interests for those, whose financial situation does not allow to hire a lawyer.

нотариусы, прокуроры, следователи, адвокаты. Именно такой подход принят, например, в Соединенных Штатах Америки и Японии, где эта система очень эффективно работает.

– Может быть, следует ввести аккредитацию представителей при судах?

– Я не верю в систему аккредитации. Единственный результат, который мы гарантированно получим, – упреки в том, что адвокаты аффилированы с судьями и действуют в их интересах.

– Профессиональное представительство может быть только в арбитражных судах или допустимо и в судах общей юрисдикции?

– Как уже отмечал Конституционный Суд, профессиональное представительство не может быть введено только для одной судебной системы, подход должен быть равным для всех.

– Есть еще проблема оплаты.

– Я думаю, что необходимо установить четкие критерии определения размеров оплаты услуг адвоката. Например, в Германии данный вопрос решается с учетом суммы иска, количества времени, затраченного на подготовку к делу и присутствие в судебном процессе, и ряда других факторов. Мы могли бы пойти по тому же пути.

– Но как быть с теми, кто не может позволить себе оплату услуг юриста?

– Конечно, отсутствие профессионального представителя и возможности оплатить его услуги не должно лишать права на правосудие. Поэтому нам надо решить довольно сложную задачу: с одной стороны, ввести институт профессионального представительства в арбитражных судах, необходимость в котором давно и объективно назрела, с другой – установить гарантии, которые обеспечат возможность защищать свои интересы тем лицам, чье финансовое положение не позволяет прибегнуть к услугам юриста.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

– Do you think it is possible? I think it's one way or the other.

– Federal law “On Free Legal Assistance in the Russian Federation” was adopted in late 2011, describing the principles and mechanisms of provision of free legal assistance. Currently it only concerns a narrow sphere of legal services, protection of consumer’s rights, the right of a natural person not to be deprived of his only living quarters. But legal guarantees could as well be stipulated for people with low income simultaneously with the introduction of professional representation in commercial courts.

– What kind of guarantees?

– Citizens who have a right to free legal assistance should be able to represent themselves at all stages of commercial procedures, i.e. professional representation requirements will not be obligatory for them. If the services of a court’s representatives were provided to a person on a free basis, the cost of services should be recovered from the losing party directly in favour of the court representative if his client wins the case.

– There is now a lot of talk regarding the introduction of a jury in commercial proceedings. Is the SCC RF actually considering such a possibility?

– Yes, it is so. Foreign experience of jury trials – for example in the USA, where not only criminal but also civil cases are decided by a jury – tells us that this institute will function well in the system of commercial courts too. Jury trial fits with the adversary procedure, since the jury is an essential procedurally passive decision-maker. Participation of a jury predetermines that all evidence will be introduced as early as possible and no new evidence will be presented before a superior court. The insti-

– По-моему, это невозможно. Либо то, либо другое.

– В конце 2011 года был принят Федеральный закон «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации», устанавливающий принципы и механизмы предоставления бесплатной юридической помощи. Пока его положения охватывают относительно узкую сферу юридических услуг, защиту прав потребителя, права на жилое помещение физического лица, для которого такое помещение является единственным жилым помещением. Но одновременно с введением профессионального представительства в арбитражных судах можно было бы законодательно предусмотреть гарантии для малоимущих категорий граждан.

– Какие?

– Граждане, имеющие право на получение бесплатной юридической помощи, должны получить возможность самостоятельно представлять свои интересы на всех стадиях арбитражного процесса, то есть на них правила об обязательном профессиональном представительстве распространяться не будут. Если услуги судебного представителя были оказаны бесплатно лицу, в пользу которого принят судебный акт, стоимость услуг должна взыскиваться с проигравшей стороны непосредственно в пользу представителя.

– Сейчас много говорят о введении присяжных в арбитражный процесс. ВАС РФ действительно рассматривает такую возможность?

– Да, это так. Международный опыт (например, в США с участием присяжных рассматриваются не только уголовные, но и гражданские дела) подсказывает, что этот институт должен хорошо работать и в арбитражной системе. Суд присяжных хорошо адаптирован к состязательной системе судопроизводства, поскольку коллегия присяжных является квинтэссенцией процессуально пассивного субъекта принятия решения. Участием присяжных в процессе предопределя-



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

tute of a jury is highly important in disputes arising from obligations due to the infliction of damage, from contracts and disputes regarding real property. Jury trials are actually held in cases regarding the protection of intellectual (exclusive) rights, for example in patent disputes, as well as in corporate and antitrust disputes, when the jury defines the actual amount or sum of recoverable claims (damages).

There is a strong opinion in foreign legal science that the jury may influence the development of law if they persistently and for a long time seek possibilities to avoid applying a law norm, which they deem unfair, to the facts at issue.

ется концентрация доказательственного материала на самых ранних его этапах, не допускается появление новых доказательств в суде вышестоящей инстанции. Особую важность институт присяжных приобретает в спорах, вытекающих из обязательств по причинению вреда, из договоров и споров, связанных с недвижимостью. На практике же присяжные участвуют и в разрешении споров из правоотношений в сфере защиты интеллектуальных (исключительных) прав, например, патентных споров, корпоративных, антимонопольных споров, определяя конкретный размер или сумму требований (ущерба), подлежащих удовлетворению.

В теории зарубежного права распространена точка зрения, согласно которой присяжные могут воздействовать на развитие права, если они непрерывно на протяжении длительного времени изыскивают возможности не применять несправедливую в их понимании норму права к фактам, являющимся предметом спора.

– The improvement of the commercial procedure seems impossible today without the introduction of “e-justice”. What has been done so far?

– The frequent use of videoconferencing has allowed the participants of commercial proceedings, situated far away from the commercial court considering the case, to participate in the hearings without taking burdensome transportation and organizational costs, associated with actual appearance before the court. Numerous electronic services have been introduced – from a bank of decisions of commercial courts to the option of filing a statement of claim in electronic form. Currently, one of the most popular services is the “Card File of Commercial Cases” (KAD), storing data about all cases considered by commercial courts, which are now over 10.5 million. The data is categorized by participant (claimants, defendants, third parties), judge, number of the case and date of registration of the case. You need to know only one of these parameters to search for the necessary case in the system. Using the KAD you may track, when the statement of claim was received by the court and what procedural actions the

– Совершенствование арбитражного процесса сегодня немыслимо без внедрения системы «электронного правосудия». Что уже сделано?

– Широкое применение видеоконференц-связи (ВКС) позволило участникам арбитражного процесса, находящимся на значительном удалении от места нахождения арбитражного суда, участвовать в судебном заседании без чрезмерных транспортных и организационных затрат по обеспечению непосредственной явки в суд. Внедрено большое количество электронных сервисов – от банка решений арбитражных судов до возможности подачи искового заявления в электронном виде. Один из самых востребованных сервисов сегодня – «Картотека арбитражных дел» (КАД), содержащая сведения обо всех находящихся в производстве арбитражных судов делах, – это более чем 10,5 миллиона споров. Информация систематизируется по участникам (истцы, ответчики, третьи лица), судьям, рассматривающим дело, а также по номерам дел и дате регистрации. При этом для поиска достаточно указать хотя бы один из этих параметров. В КАД



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

judge took as a consequence. If a ruling is issued regarding a procedural action, you may read its full text. The system “Databank of decisions of commercial courts” (BRAS) currently stores over 14 million judicial acts, open for the public. In contrast to KAD, created to assist the user in finding exactly the case he needs, BRAS operates using different criteria: the search is performed by types and categories of disputes and the text of the acts. All texts here are just as well available for download.

On the official website of the SCC RF you can always find current information regarding the supervisory review of cases by the court’s Presidium, as well as regarding the generalization of judicial practice. The timetable of the Presidium’s sessions contains information about every case under supervisory review and all judicial acts adopted in the case by lower courts. I would like to point out that the SCC RF is the first supreme judicial body not only in Russia, but in the whole world, whose sessions are open to virtually anyone, as they are streamed live on the court’s website.

– This really is quite impressive.

– Still, there always are options for further development. We are planning to introduce full-fledged electronic cooperation between courts and state bodies. We would like citizens and legal persons to learn to use electronic services to apply to court...

– What do you need for that?

– First of all, we need to introduce procedures of due identification and notification of persons applying to commercial courts. To solve this task we will need the Federal Law “On State Registration of Legal Persons and Individual Entrepreneurs” to be amended. We would like the law to make it obligatory for a legal person’s or individual entrepreneur’s e-

можно проследить, когда поступило заявление, какие процессуальные действия в связи с этим совершил судья, если процессуальное действие сопровождается вынесением определения, то можно увидеть его текст. В настоящий момент в системе «Банк решений арбитражных судов» (БРАС) уже более 14 миллионов доступных для всех желающих судебных документов. В отличие от КАД, настроенной для того, чтобы конкретный пользователь быстрее нашел именно свое дело, поиск БРАС работает по другим критериям: основной поиск осуществляется по видам и категориям споров и тексту документа. Все тексты здесь также доступны для скачивания.

На официальном сайте ВАС РФ регулярно обновляется информация о рассмотрении Президиумом ВАС РФ дел в порядке надзора, а также вопросов по обобщению судебной практики. Повестка заседаний Президиума ВАС РФ содержит информацию о делах, рассматриваемых в порядке надзора, подборку всех судебных актов, принятых при рассмотрении данного дела в нижестоящих судах. Стоит отметить, что ВАС РФ является первым высшим судебным органом не только в России, но и во всем мире, за трансляциями судебных заседаний которого теперь может следить любой желающий – в режиме реального времени на сайте суда.

– Это впечатляет.

– Всегда есть куда двигаться дальше. Мы хотим внедрить полноценное электронное взаимодействие между судами и органами власти, добиться того, чтобы граждане и юридические лица привыкли использовать электронные сервисы для обращения в суд...

– Что для этого нужно?

– Прежде всего, надлежащая идентификация и извещение лиц, обращающихся в арбитражные суды. Чтобы решить эту задачу, нужно будет добиться принятия изменений в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», предусматривающих обязательное



ИНТЕРВЬЮ НОМЕРА

mail address to be included in state registries and for court notices and judicial acts to be forwarded only to the e-mail addresses fixed in the registry. Moreover, we would like to change the operation of the service of electronic filing of statements of claim through our website. We want documents, provided to the court in electronic form to be automatically transferred to the e-mail address of the other party in the case.

включение в государственные реестры сведений об адресе электронной почты юридического лица или индивидуального предпринимателя, при этом должно быть указано, что все судебные извещения, а также судебные акты должны направляться юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям только по тому адресу электронной почты, который зафиксирован в реестре. Кроме того, мы хотим изменить работу сервиса по подаче исковых заявлений через сайт, чтобы документы, представленные в суд в электронном виде, автоматически направлялись другой стороне по соответствующему адресу электронной почты.

– What is the essence of the institute of judicial request (preliminary ruling) that the Supreme Commercial Court suggests to introduce?

– We need a new mechanism to guarantee a uniform approach in the interpretation and application of law by commercial courts, which will allow to promptly receive and take into account a legal opinion of a superior judicial body during the consideration of a certain case, if legal uncertainty regarding a legal issue is uncovered in the application and interpretation of a law norm, due to collision of law norms, adoption of new legislation or absence of uniform judicial practice.

A judicial request, which may be initiated by the court or by persons participating in the case, will be forwarded to the Supreme Commercial Court of the Russian Federation, while proceedings will be suspended in the case until the opinion of the SCC RF is received. Having considered the request, the Presidium will state an opinion regarding the application or interpretation of a law norm in the issue, requiring clarification, except for cases, when it will refuse to state an opinion.

– Will it not happen so that the Supreme Commercial Court will actually solve all the cases instead of the judges of inferior courts?

– В чем смысл института судебного запроса, внедрить который предлагает Высший Арбитражный Суд?

– Нам необходим новый механизм обеспечения единообразных подходов в толковании и применении права арбитражными судами, который позволит оперативно получать и учитывать правовую позицию высшей судебной инстанции при рассмотрении конкретного дела в тех случаях, когда по какому-либо правовому вопросу выявлена неопределенность в применении или толковании нормы права, если она обусловлена коллизией норм права, принятием нового законодательства или отсутствием единообразия судебной практики.

Судебный запрос, инициировать который сможет суд либо лица, участвующие в деле, направляется в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, а производство по делу приостанавливается до получения заключения Высшего Арбитражного Суда. По результатам рассмотрения Президиум выносит постановление, которое должно содержать указание на применение или толкование нормы права по вопросу, требующему разъяснения, за исключением случаев, когда в даче заключения по судебному запросу отказано.

– Не окажется ли так, что Высший Арбитражный Суд будет фактически решать дела за судей нижестоящих инстанций?



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

– In its opinion, the Presidium will give an abstract clarification of the legal norm. It will not be empowered to predetermine, what judicial act is to be adopted after the consideration of the case on its merits, thus safeguarding the principle of independence of judges and the freedom of judicial discretion.

– Will a judge be obliged to send such a request if an uncertainty is discovered?

– No, of course not. Sending a judicial request to the SCC RF will be a right, but not a duty of a judge.

– В заключение Президиум дает абстрактное разъяснение нормы и не вправе предрешать, какой судебный акт должен быть принят по результатам рассмотрения дела по существу, что гарантирует соблюдение принципа независимости судей и свободы судейского усмотрения.

– В случае выявления неопределенности судьи обязаны направлять запрос?

– Нет конечно. Возможность обращения с запросом о разъяснении – это право, а не обязанность судьи.



ОФИЦИАЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

СОВЕЩАНИЕ-СЕМИНАР «АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ»

Во Владивостоке 18 – 19 апреля 2013 года на базе Пятого арбитражного апелляционного суда прошел двухдневный региональный семинар на тему «Актуальные вопросы практики применения рассмотрения налоговых споров», который организовала Федеральная налоговая служба.

Работа семинара прошла под председательством начальника Правового управления ФНС России О.В. Овчара. Участие в семинаре приняли: заместитель начальника Правового управления ФНС России К.Г. Харитонов, заместитель начальника Управления по досудебному урегулированию налоговых споров ФНС России

Р.В. Якушев, председатель Пятого арбитражного апелляционного суда А.С. Шевченко, начальник отдела рассмотрения судебных споров с налогоплательщиками федеральных округов Российской Федерации Правового управления ФНС России С.В. Юдин, заместитель начальника отдела правового обеспечения финансово-хозяйственной деятельности Правового управления ФНС России К.С. Разинкова, а также представители управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, подведомственных инспекций ФНС России и судьи арбитражных судов, входящих в Дальневосточный судебный округ.

22





ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ



Проведение подобных семинаров – это возможность для регионов обсудить практические вопросы применения налогового законодательства в современной действительности, рассмотреть аспекты взаимодействия налоговых и судебных органов с целью формирования единого подхода в решении налоговых споров.

С докладами об отдельных показателях работы в 2012 году перед участниками мероприятия выступили начальники юридических отделов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации Дальневосточного федерального округа.

В рамках мероприятия участники обсудили результаты досудебного урегулирования налоговых споров в 2012 году и перспективы совершен-

ствования законодательства о налогах и сборах.

До участников семинара доведена информация об основных задачах правовых служб на 2013 год, о новых законопроектах в сфере налогового законодательства и о тех, которые в ближайшей перспективе будут определять работу налоговых органов.

Особое внимание на совещании уделено инструментам внесудебного рассмотрения налоговых споров, активно применяемым зарубежными коллегами: горизонтальному мониторингу, мировым соглашениям, ускоренным процедурам рассмотрения споров по различным категориям споров, медиации, которые могут быть гармонично интегрированы и в российскую налоговую систему.



ОФИЦИАЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

24



В рамках семинара состоялось заседание круглого стола при непосредственном участии судей Пятого арбитражного апелляционного суда, Арбитражного суда Приморского края. Судьи Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа и арбитражных судов, входящих в Дальневосточный судебный округ, приняли участие в семинаре в режиме видеоконференции.

Участники круглого стола обменялись мнениями по практическим вопросам, возникающим

при рассмотрении налоговых споров в судах, обсудили такие вопросы, как определение налоговых обязательств при доказывании необоснованной налоговой выгоды; правоприменительную практику, складывающуюся в регионах в свете положений постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12.



ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Овчар Олег Валентинович

Начальник Правового управления
Федеральной налоговой службы России

25

Федеральной налоговой службой за последние несколько лет были достигнуты большие результаты по многим направлениям, в том числе по совершенствованию законодательства о налогах и сборах.

Значительным достижением стало введение на законодательном уровне в 2009 году системы обязательного досудебного урегулирования налоговых споров. Прежде чем обратиться в суд, правильность принятых решений оценивается вышестоящим налоговым органом, куда налогоплательщик предварительно обязан подать жалобу.

Вышестоящие налоговые органы и в том числе Федеральная налоговая служба, «пересматривая» и отменяя решения территориальных налоговых органов, формируют единую правовую позицию по вопросам налогообложения. Налоговые органы руководствуются ею при проведении новых налоговых проверок. Налогоплательщики, получая такие решения, могут в дальнейшем избежать налоговых претензий. В этом и была основная функция данной системы. Ее эффективность подтверждается значительным уменьшением количества налоговых споров: за четыре года на 1/3 сократились жалобы



ОФИЦИАЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

в вышестоящие налоговые органы, и динамика снижения ежегодно продолжается. По результатам рассмотрения налоговыми органами жалоб налогоплательщиков нами самостоятельно отменяется ежегодно около 40% жалоб и 20% оспоренных сумм.

После введения этой системы количество судебных дел сократилось наполовину. Количество судебных дел, по данным официального сайта Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, уменьшается в среднем на 16% ежегодно. При этом повысилась эффективность участия налоговых органов в судах, что подтверждается увеличением процента суммы рассмотренных требований в пользу бюджета с 44% в 2010 году до 68% в 2012 году.

В 2012 году, реализуя программу дальнейшего совершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров, Федеральная налоговая служба выступила с инициативой расширить сферу применения специальных правил по обязательной процедуре досудебного обжалования и распространить ее на все споры, а не только на решения по результатам налоговых проверок. Главное, что было предложено ввести ускоренную процедуру рассмотрения споров по действиям и бездействию должностных лиц налоговых органов – 15 дней. Это самый короткий срок по сравнению с иностранным законодательством.

Цель таких изменений – сделать систему налогового администрирования наименее конфликтной, позволяющей оперативно устранять нарушения, которые допускаются налоговыми органами, и восстанавливать нарушенные права налогоплательщиков. После введения обязательной процедуры обжалования до суда всех налоговых споров количество судебных дел сократится более чем в два раза.

В числе основополагающих предложений, содержащихся в законопроекте, следует также отметить изменение сроков на подачу налогоплательщиками жалоб по решениям налоговых органов. Срок на подачу налогоплательщиками апелляционных жалоб увеличивается с 10 дней до 1 месяца с целью увеличения времени на подготовку качественной и мотивированной жалобы.

Все изменения, предлагаемые в законопроекте, учитывают выявленные пробелы и противоречия в правовом регулировании досудебного разрешения налоговых споров, предусматривают механизмы упрощения порядка рассмотрения налоговых споров и во многом обусловлены изучением мирового опыта по урегулированию налоговых споров.

На состоявшемся 26 июня 2013 года в Санкт-Петербурге заседании Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации были одобрены изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации относительно совершенствования порядка досудебного рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Во исполнение поручения Президента РФ от 12 января 2012 года № ПР-65 Росфинмониторингом разработан проект федерального закона «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», в который Федеральная налоговая служба России внесла свои предложения.

Законопроект направлен на создание механизма, позволяющего выявлять конечного выгодоприобретателя и предъявлять налоговые претензии ему, а не «техническим» компаниям, а также на пресечение действий создателей таких компаний.

Федеральной налоговой службой России предложено в законопроекте закрепить процессуальное право на обращение с исками о взыскании убытков и привлечении к субсидиарной ответственности учредителей (участников); возможность налоговых органов определять суммы налогов без учета результатов сделок с фирмами-однодневками; введение механизма блокировки банковского счета фирмы-однодневки в случае игнорирования требований налоговых органов о представлении документов и пояснений; раскрытие сведений по счетам физических лиц с целью установления недобросовестных лиц, используемых фирмами-однодневки.

Сегодня перед ФНС стоит задача правильно организовать работу по пресечению незаконных схем по возмещению НДС и схем по уходу от



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

уплаты налогов и добиться в этом направлении положительных результатов.

Следующим этапом должно быть построение системы налогового контроля добросовестных налогоплательщиков на принципах открытости и доверия, уход от постконтроля в сторону контроля «горизонтального», позволяющего повысить уровень правовой определенности и предсказуемости налоговых рисков.

Мы ориентируемся в этой работе на лучший мировой опыт в части использования альтернативных методов налогового администрирования.

В 2012 году в России введены правила о трансфертном ценообразовании, в соответствии с которыми крупнейшие налогоплательщики имеют возможность подать заявление в Федеральную налоговую службу о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения. В 2012 году ФНС заключено три соглашения с 17 налогоплательщиками.

Соглашение о ценообразовании – новый инструмент в отечественной налоговой практике, позволяющий существенно упростить процедуру налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и снизить их издержки в связи с проведением налогового контроля. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения дает возможность налогоплательщику и налоговому органу заранее, до фактического исполнения сделок, определить их рыночную цену,

на основании которой исчисляются налоговые обязательства.

Горизонтальный мониторинг – система расширенного информационного взаимодействия с налогоплательщиком, которая предусматривает добровольное раскрытие информации налоговому органу, предварительное согласование правил налогообложения сложных сделок, снижение бремени последующего налогового контроля.

Расширенное взаимодействие – принципиально новый подход к совершенствованию процессов налогового администрирования, в перспективе реализация концепции «расширенного взаимодействия» приведет к повышению ответственности налогоплательщиков в части соблюдения требований налогового законодательства. Это позволит налоговым органам сократить издержки на анализ и контроль добросовестных налогоплательщиков и перераспределить ресурсы для усиления мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, осуществляющих операции с высоким уровнем налоговых рисков.

Наша правовая позиция должна быть определенной, понятной для налогоплательщиков. Налоговая политика и уровень развития налоговых правоотношений являются важнейшими факторами, влияющими как на инвестиционный климат, так и в целом на развитие экономики любого государства.



Першутлов Анатолий Геннадьевич
Судья Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации,
кандидат юридических наук

ПРАВО НАЛОГОВОГО ОРГАНА НА ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЮ СДЕЛОК, СТАТУСА И ХАРАКТЕРА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ВОЗНИКАЮЩИЕ В СВЯЗИ С ЭТИМ ПРОБЛЕМЫ В ПРАКТИКЕ АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ. ПРЕДЛАГАЕМЫЕ ПУТИ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) в случае, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогоплательщика, то взыскание налога может быть только в судебном порядке.

Однако в Налоговом кодексе не разъяснено, что понимается под изменением квалификации сделки или изменением статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Установление же судом указанных обстоятельств ставит под сомнение легитимность решения налогового органа о взыскании налога, пеней и штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика, а также всех последующих действий и ненормативных правовых актов налогового органа.

Поэтому в судебной практике возник ряд вопросов, связанных с этим обстоятельством.

В общем виде проблема заключается в разрешении вопроса о том, вправе ли налоговый орган взыскивать во внесудебном порядке налоги, пени и штрафы в случае их начисления при необоснованном применении налогоплательщиком того или иного специального режима налогообложения либо при переквалификации налоговым органом сделки, совершенной налогоплательщиком, на мнимую или притворную.

До последнего времени единообразия в судебной практике по этой проблеме не наблюдалось.

Так, часть арбитражных судов, в том числе и судов кассационной инстанции, полагают, что при несогласии налоговых органов с применением налогоплательщиком специального налогового режима происходит изменение статуса и характера деятельности налогоплательщика (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.12.2008 № А33-5544/08-Ф02-6227/08, от 19.12.2008 № А33-6113/08-Ф02-6224/08, от 04.05.2011 № А74-2969/2010, от 22.08.2012 № А33-15849/11, постановление ФАС Поволжского округа от 09.02.2012 по делу № А57-9613/2011, постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.12.2012 № Ф03-5162/2012).

Другие суды считают, что в такой ситуации не происходит изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 03.09.2010 по делу № А28-1117/2010, постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.09.2010 по делу № А42-10409/2009, постановление ФАС Поволжского округа от 09.10.2012 по делу № А72-8962/2011).

При этом суды, считающие, что в данной ситуации происходит изменение статуса и характера деятельности налогоплательщика, по крайней мере, хоть как-то пытаются обосновать свое мнение.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Так, например, ФАС Восточно-Сибирского в постановлении от 19.12.2008 № А33-6113/08-Ф02-6224/08 (определением ВАС РФ от 24.04.2009 № ВАС-4566/09 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ) указал, что правовой статус налогоплательщика складывается из прав и обязанностей, закрепленных в нормах права и присущих всем категориям налогоплательщиков в зависимости от того, какие конкретно налоги они уплачивают.

Налоговым кодексом установлены общий и специальный режимы налогообложения, от которых зависит, какие доходы налогоплательщика подлежат обложению налогом и какая налоговая ставка применяется в целях налогообложения.

Следовательно, в зависимости от применения налогоплательщиком определенного режима налогообложения он приобретает общий или специальный налоговый статус.

Переход общества на общий режим налогообложения, предусматривающий уплату налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, влечет возникновение у него иных прав и обязанностей по исчислению налогов, установленных главами 21 и 25 Налогового кодекса, чем при применении упрощенной системы налогообложения, установленной главой 26.2 Налогового кодекса.

Изменение статуса налогоплательщика влечет и изменение характера его деятельности, поскольку при общей системе налогообложения деятельность налогоплательщика становится облагаемой иными налогами, что предполагает иной характер деятельности, иные формы отражения такой деятельности.

Поскольку доначисление обществу налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и пеней основано на изменении налоговой инспекцией статуса и характера деятельности налогоплательщика, суды всех трех инстанций признали недействительным ее решение о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет денежных средств налогоплательщика в банках.

В то же время суды, считающие, что в указанной ситуации изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика не происходит, ограничиваются, как правило, констатацией

этого факта, не обосновывая, почему при переходе на иной режим налогообложения не происходит изменения ни статуса, ни характера деятельности налогоплательщика.

Не менее сложная ситуация складывается при решении вопроса о переквалификации сделок налогоплательщика.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации предпринял несколько попыток разрешить эту проблему.

Так, в пункте 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указано: при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам, мнимые и притворные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Позднее Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснил: при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). При этом, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (пункт 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации), суд решает вопрос об обоснованности указанной



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных (абзацы третий и четвертый пункта 7 названного Постановления).

Таким образом, Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в указанных постановлениях признал, что признание сделок, совершенных налогоплательщиком, мнимыми или притворными является переквалификацией сделок в смысле подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса.

В то же время Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 01.06.2010 № 16064/09 отграничил от переквалификации сделок ситуацию, когда основанием для доначисления налогов на прибыль и на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней и штрафов послужили выводы инспекции о ненадлежащем подтверждении налогоплательщиком хозяйственных операций по приобретению продукции у несуществующих поставщиков.

Инспекция сочла необоснованными применение обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и включение в состав расходов затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Президиум согласился с выводом инспекции о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды, отметив, что реальность его хозяйственных операций с упомянутыми организациями документально не подтверждена, документы, содержащие недостоверные сведения, не подтверждают совершения хозяйственных операций с названными контрагентами, изложенные в решении инспекции выводы свидетельствуют о представлении обществом документов, содержащих недостоверные сведения, и не являются переквалификацией сделок для целей налогообложения.

В рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате пред-

ставления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками.

Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, при вынесении решения о бесспорном их взыскании инспекцией не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса.

Данное обстоятельство, на наш взгляд, свидетельствует о том, что правовые позиции, изложенные в указанных постановлениях Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, еще нуждаются в дальнейшем научном осмыслении, особенно применительно к вопросу о возможности переквалификации мнимых сделок.

Однако полагаем, что в связи с ростом числа дел об оспаривании решений налоговых органов о взыскании налога, пеней и штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика, а также всех последующих действий и ненормативных правовых актов налогового органа назрела потребность в обсуждении вопроса о необходимости дальнейшего существования правовой нормы, содержащейся в подпункте 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса.

Это еще можно было оправдать на момент принятия части 1 Налогового кодекса в 1998 году, когда и взыскание налоговых санкций было возможно только в судебном порядке, когда еще не были в полной мере развиты досудебные процедуры обжалования решений налоговых органов, когда даже не был предусмотрен обязательный досудебный порядок разрешения налоговых споров.

Однако в современных условиях исключительно судебный порядок взыскания налогов, пеней и штрафов в случае, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогопла-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

тельщика представляется анахронизмом, приводящим к необоснованному росту нагрузки на арбитражные суды.

Особенно это выглядит странным, когда решением арбитражного суда уже признано законным решение налогового органа о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, которым доначислены налоги, пени (а в первом случае – также и штраф).

Обращение в суд с заявлением о взыскании налога, пени и штрафа на основании уже признанного в судебном порядке законным решения налогового органа, по сути, означает повторное рассмотрение того же самого налогового спора. Похожая ситуация до 2006 года была с оспариванием решения налогового органа о привлечении к ответственности и взысканием налоговой санкции только в судебном порядке, несмотря на признание законным оспариваемого решения налогового органа. Тем не менее законодатель отказался от исключительно судебного порядка взыскания налоговых санкций.

Представляется, что судебный порядок взыскания налогов, пеней и штрафов, начисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль, прежде всего за законностью начисления таких налогов, пеней и штрафов.

Между тем такой контроль может быть обеспечен как путем оспаривания решения о привлечении к ответственности или решения об отказе в привлечении к ответственности, так и

путем обращения в суд с заявлением о взыскании налога, пеней и штрафов, начисленных в соответствии с таким решением.

В силу статьи 16 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вступившие в законную силу судебные акты являются обязательными.

В соответствии с частью 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации ненормативный правовой акт может быть признан недействительным, а решение, действие (бездействие) – незаконным в том случае, когда они не только не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту, но одновременно нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Поэтому само по себе несоблюдение судебного порядка взыскания налога при том, что решение инспекции о привлечении к ответственности, на основании которого было вынесено решение инспекции о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика – организации или индивидуального предпринимателя, было предметом судебного контроля и признано законным, не свидетельствует о нарушении прав и законных интересов налогоплательщика и не может служить основанием для признания недействительным решения налогового органа о взыскании налога, пеней и штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика, а также всех последующих действий и ненормативных правовых актов налогового органа.



Завьялова Татьяна Владимировна
Судья Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

ВНОВЬ К ВОПРОСУ О НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ...

Прошел ровно год со дня принятия Президиумом ВАС РФ постановления от 03.07.2012 № 2341/12 по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций».

За это время суды наработали определенную практику применения положений Налогового кодекса РФ в толковании, данном Президиумом. Вместе с тем поступающие в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации надзорные заявления, к сожалению, демонстрируют, что поворот в правовых подходах судов относительно оценки добросовестности поведения налогоплательщика происходит крайне медленно. Данное обстоятельство и подтолкнуло к написанию краткого комментария по делу, которое, по мнению коллегии судей, передававших его для пересмотра в порядке надзора, должно было кардинально изменить работу налоговых органов и жизнь многих налогоплательщиков.

Сначала обратимся к хорошо всем знакомому постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее – Пленум № 53), которое и ввело понятие «налоговая выгода», ранее отсутствующее в налоговом законодательстве.

Налоговая выгода – это любое уменьшение налогоплательщиком размера налогового обязательства, соответственно, правомерные действия по заявлению льготы, отнесению в со-

став расходов при исчислении налогов определенных затрат являются вполне естественным процессом.

Вместе с тем Пленум № 53 допустил возможность оценки судом обстоятельств, при которых налоговая выгода может быть признана необоснованной.

Как необоснованная налоговая выгода может быть расценена в ситуациях, когда, в частности, хозяйственные операции для целей налогообложения учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)? Необоснованная налоговая выгода возникает также и тогда, когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности (пункты 3, 4 постановления).

На практике же Пленум стал одним из основных аргументов налоговых органов в судебных спорах, в ходе которых арбитражные суды вынуждены исследовать представляемые контролирующим органом доказательства и оценивать обстоятельства, далекие от вопросов права: поведение налогоплательщика при заключении сделок, его взаимоотношения с контрагентом и степень осведомленности о благонадежности данного хозяйствующего субъекта и т.д. К сожалению, реальность хозяйственной операции как основание для исчисления налога отошла на второй план.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Необходимо отметить, что Президиумом ВАС РФ на примере конкретных дел неоднократно предпринимались попытки гармонизировать арбитражную практику, сохранив определенный баланс интересов государства и частных лиц.

В 2010 году был рассмотрен ряд споров, в которых налогоплательщики одержали победу, убедив высший суд в реальности совершенных ими хозяйственных операций и отсутствии в деле бесспорных доказательств их неосмотрительности в выборе контрагентов. В одном из дел (ОАО «Коксохиммонтаж-Тагил») нереальность субподрядных работ (часто встречается в практике) не позволила налогоплательщику учесть расходы по налогу на прибыль и вычеты по НДС.

Однако единообразия в данном вопросе достичь не удалось. Причина, на мой взгляд, кроется в отсутствии в Налоговом кодексе РФ четких норм, предписывающих как налогоплательщику, так и налоговому органу определенные правила поведения. Статья 252 НК РФ с такой задачей не справляется.

В отсутствие необходимого правового регулирования Президиум ВАС РФ предпринял очередную попытку внести единообразие в разрешение данной проблемы, рассмотрев спор с участием Камского завода железобетонных изделий и конструкций.

Дело коллегией судей было выбрано случайно: это производственное предприятие, приобретаемый у «проблемного» поставщика товар служил сырьем для производства выпускаемой им продукции, заводом был заключен договор поставки, предполагающий длительные хозяйственные отношения с поставщиком, объемом закупаемого товара составлял значительную часть всех материальных расходов предприятия. Кроме того, претензии налогового органа к контрагенту типичны для такой ситуации: отсутствие по месту государственной регистрации, недостаточный штат сотрудников, способных осуществлять производственную деятельность, недостоверность документов ввиду несовпадения подписи руководителя на первичных учетных документах.

Таким образом, фактические обстоятельства дела показывали, как далеко может зайти

налоговый орган в своих претензиях, которые, по существу, лишают промышленное предприятие возможности учесть львиную долю своих затрат и обязывают уплатить налог на прибыль фактически с выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Основная идея, заложенная в постановлении, – налогоплательщик обязан заплатить налог, рассчитанный на основе реального финансового результата хозяйственной деятельности, который невозможен без учета его расходов.

Напомню, что в отсутствие документов и необходимого налогового и бухгалтерского учета налоговый орган обязан учесть расходы проверяемого лица, основываясь на любой информации о проверяемом налогоплательщике либо аналогичных налогоплательщиках (пункт 7 статьи 31 НК РФ).

Следовательно, при наличии всех документов, фиксирующих сделку, реальность ее совершения, налогоплательщик не может быть поставлен в худшие условия по сравнению с лицом, нарушающим установленные требования закона.

В мотивировочной части постановления Президиум, направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, не установил, как должен действовать налогоплательщик, заявляя о допустимости использования при расчете налогов примененных им цен по спорным сделкам, и налоговый орган, оспаривая произведенный налогоплательщиком расчет. Надзорная инстанция указала, что размер понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Механизм расчета расходов и определения рыночных цен, по моему мнению, не принципиален: важно, чтобы такие расходы соответствовали расходам, произведенным исходя из рыночных цен. Президиум не поддержал предложение коллегии судей воспользоваться пунктом 7 статьи 31 НК РФ и рассчитать налог расчетным путем, а ограничился указанием на необходимость использования рыночных цен. Нет упоминания в постановлении и о статье 40 НК РФ – единственной норме в Налоговом кодексе



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

се РФ до 2012 года, устанавливающей правовые основания для проверки цен по сделке на предмет ее соответствия рыночным ценам, а также порядок определения рыночных цен. Причина такого умолчания понятна, ведь статья 40 НК РФ содержит закрытый перечень оснований для применения данной нормы, и случаи заключения сделок с «проблемными» контрагентами в ней не упоминаются. Между тем проверка цен на предмет их соответствия рыночным, скорее, охватывается положениями статей 3 и 247 НК, согласно которым налог должен иметь экономическое основание и при определении объекта налогообложения, в частности по налогу на прибыль, учитываются произведенные расходы.

В начале комментария я упомянула, что суды неохотно руководствуются данным постановлением, отвергая ссылку налогоплательщика на необходимость расчета реального размера налогового обязательства. Какие аргументы звучат в судебных актах: несхожесть фактических обстоятельств дела с рассмотренным Президиумом спором с участием Камского завода железобетонных изделий и конструкций. Говорится и в пользу полного исключения из расходов проверяемого лица затрат, как разовая сделка, непроизводственная сфера деятельности налогоплательщика, например торговля.

Такой подход судов мне представляется ошибочным, поскольку, как уже отметила, если

налоговый орган не оспаривает хозяйственную операцию как таковую, а указывает на нереальность сделки с «проблемным» контрагентом, не представил суду бесспорные доказательства, свидетельствующие о недобросовестном поведении самого налогоплательщика, создавшего цепочку операций, направленных исключительно на вывод собственных активов, дефект первичных документов, подписание их неустановленным лицом, это не может повлечь таких негативных последствий, как полное исключение расходов при расчете налога на прибыль.

При этом, как мне представляется, суды не должны устанавливать полную тождественность фактических обстоятельств с делом № 2341/12.

Отрадно отметить, что Федеральная налоговая служба издала письмо № СА-4-7/220220 от 24.12.2012, в котором рекомендовала налоговым органам при проведении налоговых проверок устанавливать операции, которые действительно совершались налогоплательщиком: определять реальных производителей и поставщиков товаров (работ, услуг), устанавливать реальное движение товара и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов.

Надеюсь, что суды все-таки воспримут идеи, заложенные в комментируемом постановлении, и будут активнее применять его при рассмотрении налоговых споров.



Сумин Денис Юрьевич
Председатель судебного состава
Арбитражного суда Хабаровского края

О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ДОКАЗЫВАНИЯ ОБОСНОВАННОСТИ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Практика рассмотрения арбитражными судами дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, связанных с проверкой обоснованности налоговой выгоды по сделкам с контрагентами, налоговая добросовестность которых сомнительна (далее – сомнительные контрагенты), традиционно вызывает интерес у профессионалов – юристов, специализирующихся на таких спорах, работников налоговых органов, а также судей.

За последнее десятилетие произошли существенные изменения подхода к рассмотрению таких споров, определению круга обстоятельств, подлежащих доказыванию, оценке обстоятельств.

Если в начале 2000-х годов достаточным основанием для отказа в удовлетворении требований налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа о привлечении его к ответственности могло послужить то, что налоговый орган доказывал порочность подписи в накладной и счете-фактуре, выставленных контрагентом, или тот факт, что контрагент (причем не обязательно первого уровня) не исполняет своих налоговых обязательств или выглядит недобросовестным по каким-либо иным основаниям, то в настоящее время практика перешла от формального подхода к оценке документов, непосредственно являющихся основанием для получения налоговой выгоды, к оценке деятельности проверяемого лица и его контрагентов.

Говоря о налоговой выгоде, нельзя не отметить практически программное Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53), в котором сформулировано само понятие налоговой выгоды, которое, однако, употреблялось в судебных актах и ранее (например, определение ВАС РФ от 12.04.2001 № ВАС-3917/11), а также основные подходы к проверке ее обоснованности.

В частности, в пункте 1 названного Постановления № 53 также отмечено: предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Таким образом, фактически ВАС РФ сформулирована презумпция обоснованности налоговой выгоды при условии ее документального подтверждения.



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

Учитывая, что в силу части 1 статьи 65, части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) бремя доказывания по делам, связанным с оспариванием ненормативных правовых актов налоговых органов, возложено на эти органы, практика рассмотрения указанной категории споров судами исходит из того, что налогоплательщику необходимо доказать наличие документов, предоставляющих ему право на налоговую выгоду, а налоговый орган, в свою очередь, должен доказать недостоверность и (или) противоречивость сведений, содержащихся в этих документах.

Практика применения арбитражными судами положений Постановления № 53 в последние годы достаточно стабильна и исходит из того, что налоговая выгода признается обоснованной, если имеющимися в деле доказательствами подтверждается фактическое осуществление деятельности, совершение сделок, в связи с которыми налогоплательщик заявляет о праве на получение налоговой выгоды в виде расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций и налоговых вычетов по НДС, даже если контрагент налогоплательщика обладает различными признаками недобросовестного налогоплательщика (не находится по адресу государственной регистрации; к моменту проверки перестал представлять отчетность; лица, значащиеся руководителями и учредителями, отрицают причастность к деятельности организации и т.п.).

Такой подход, по мнению автора, соответствует правовой позиции, высказанной Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 06.10.2003 № 329-О о том, что истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правопримени-

тельные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Данный подход нашел свое развитие и в пункте 10 Постановления № 53, которым установлено, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Безусловно, в ходе судебного разбирательства подлежит выяснению и то, насколько налогоплательщиком проявлена разумная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента. Если же налогоплательщиком в подтверждение права на налоговую выгоду представлены документы, содержание которых очевидно недостоверно (например, договор с организацией, датированный более ранней датой, чем эта организация зарегистрирована в качестве юридического лица), то представляется, что налоговая выгода, полученная якобы в связи с исполнением такого договора, является необоснованной независимо от реальности сделки (наличия товара или результата выполнения работ (оказания услуг)). В подобной ситуации усматривается недобросовестность самого налогоплательщика, искусственно создающего и представляющего в налоговые органы и в суд документы для получения налоговой выгоды.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

С учетом сформировавшейся судебной практики, основанной на проверке реальности сделок, в связи с которыми заявляется право на налоговую выгоду, большой интерес вызывает правовая позиция, высказанная Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 (далее – постановление № 2341/12).

В рамках указанного дела исследована ситуация, когда в отношении организации, являвшейся в течение нескольких лет основным поставщиком сырья (от 87% до 95,9% годового объема) для завода, налоговым органом установлено следующее: регистрация по адресу «массовой регистрации», отсутствие собственных и арендованных основных средств, транспорта и персонала в спорном периоде, отрицание лицами, являвшимися руководителями в рассматриваемый период, наличия хозяйственных отношений с заводом, а также их неосведомленность о деятельности учрежденного общества. При этом фактическое получение заводом сырья в заявленном объеме и его использование в производственной деятельности налоговым органом не опровергалось.

Указанные обстоятельства послужили основанием для доначисления значительных сумм НДС и налога на прибыль организаций.

Интерес к указанному делу возник сразу после опубликования определения от 26.04.2012 № ВАС-2341/12 о передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в котором содержалось предложение об определении суммы налога на прибыль по отдельной взятой сделке расчетным путем в порядке подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

В постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012, принятом по указанному делу, не поддержано применение расчетного метода исчисления налога на прибыль по отдельно взятой сделке, однако дело в части доначисления указанного налога направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции со следующей мотивировкой.

Пунктом 1 статьи 252 Кодекса установлено,

что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления № 53 указал, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом в пункте 3 Постановления № 53 установлено, что, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

В силу названных норм Кодекса и Постановления № 53 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

В свою очередь, налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

В постановлении содержится оговорка о возможности пересмотра вступивших в законную силу судебных актов со схожими обстоятельствами.

При этом в части признания необоснованной налоговой выгоды в виде налоговых вычетов по НДС по тем же операциям судебные акты, которыми в удовлетворении требований налогоплательщика было отказано, оставлены без изменения. Тем самым фактически изменена сформированная ранее практика о том, что оценка одних и тех же документов, являющихся основанием для получения налоговой выгоды по разным налогам должна совпадать.

Постановление № 2341/12 некоторые юристы называют революционным.

Фактически указанным постановлением Президиума ВАС РФ несколько расширен круг обстоятельств, подлежащих установлению по рассматриваемой категории споров.

Как и ранее, для решения вопроса об

обоснованности налоговой выгоды необходимо установить: формально правильное оформление документов, являющихся в силу закона надлежащим подтверждением права на налоговые вычеты; характеристику и репутацию сомнительного контрагента; фактическое совершение хозяйственной операции и наличие связи между этой операцией и сомнительным контрагентом.

Новшество предложенного постановлением № 2341/12 подхода состоит в том, что если ранее при подтверждении фактического совершения сделки и наличии формально правильно оформленных документов суды признавали право налогоплательщика на получение налоговой выгоды, то теперь дополнительно подлежит установлению рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

Применительно к понятию «рыночность цен» и его влиянию на результат рассмотрения спора также возникает несколько вопросов.

В ходе судебного разбирательства суд до принятия решения не вправе высказывать какие-либо суждения относительно рассматриваемого дела.

В то же время, исходя из содержания постановления № 2341/12, обязанность доказывания рыночности цены товара возлагается на налогоплательщика.

Однако на практике налогоплательщики во многих случаях настаивают на достоверности сведений, содержащихся в представленных ими документах, на реальности сделки именно с сомнительным контрагентом и на обоснованности права на налоговую выгоду в размере и по основаниям, изначально заявленных при декларировании расходов, уменьшающих налоговую базу. Причем в некоторых случаях налогоплательщикам удается доказать свою правоту и решение принимается в их пользу.

Предлагая налогоплательщику представить доказательства рыночности цены и переложив на него бремя доказывания в этой части, суд фактически до принятия решения по делу предопределяет оценку доказательств, связанных со сделками налогоплательщика со спорными контрагентами.

При этом суд в силу положений статьи 66,



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

частей 5, 6 статьи 200 АПК РФ при рассмотрении данной категории споров вправе обязать представить какие-либо доказательства налоговый орган, но не налогоплательщика.

В связи с этим возникает вопрос: каким образом суду первой инстанции устанавливать рыночность цены товара (работы, услуги) в случае, когда налогоплательщик не представляет каких-либо доказательств применительно к данному вопросу, обосновывая это принципиальным несогласием с выводом налогового органа о неподтвержденности сделки со спорным контрагентом?

Исходя из приведенных выше норм АПК РФ, определяющих распределение бремени доказывания, а также с учетом части 3.1 статьи 70 АПК РФ представляется, что цену сделки, заявленную налогоплательщиком, следует считать рыночной, если налоговым органом не доказано обратное.

Данный подход согласуется с рекомендациями налоговым органам, содержащимся в Письме ФНС России от 24.12.2012 № СА-4-7/22020@ . Налоговым органом рекомендовано в случае объективной невозможности выяснить фактические обстоятельства совершенных хозяйственных операций определять уровень рыночных цен по приобретенным товарам (работам, услугам) с использованием сведений об аналогичных сделках, имеющихся у налогового органа, а также официальных источников информации.

При этом налоговым органом должны быть собраны достаточные доказательства, подтверждающие недостоверность представленных налогоплательщиком документов и наличие в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, а также установлены факты, свидетельствующие о наличии существенного отклонения цен, примененных налогоплательщиком по сделкам, от рыночного уровня цен на данный вид товаров (работ, услуг) либо о применении налогоплательщиком по сделкам нерыночных цен в случае, когда на рынке отсутствует предложение по ценам, применяемым налогоплательщиком.

При установлении подлинного экономического содержания соответствующей операции при проведении налоговых проверок, а также в ходе судебных разбирательств необходимо привлекать экспертов и специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками для определения рыночных цен на товары (работы, услуги).

Второй вопрос, связанный с установлением рыночности заявленной цены товара (работы, услуги), состоит в том, каким образом это обстоятельство влияет на результат рассмотрения спора.

Как указывалось выше, в соответствии со статьей 252 НК РФ расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены.

В нашем случае мы исходим из того, что фактическое осуществление расходов и их экономическая обоснованность расходов подтверждаются имеющимися в деле доказательствами.

Однако документально подтвержденными такие расходы признаны быть не могут. Счет-фактура, на основании которого произведена уплата, опорочен и не является основанием для налогового вычета по НДС. Сведения о факте принятия от спорного контрагента товара (работы, услуги), содержащиеся в накладной (акте и т.п.), также недостоверны.

Таким образом, фактически появляется понятие «предполагаемые расходы», то есть расходы, которые налогоплательщик при осуществлении сделки с легально действующим контрагентом в нормальных рыночных условиях должен был бы понести для достижения того же экономического эффекта, который имеет место в результате совершения операций с неустановленными налоговым органом лицами, оформившими документы от имени спорного контрагента.

Оговоримся: здесь мы рассматриваем ситуацию, когда не имеется доказательств умышленного создания налогоплательщиком документов, направленных исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды.

Установление рыночной цены спорных товаров (работ, услуг) путем анализа представленных сторонами доказательств может привести к



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

разным вариантам развития ситуации.

1) заявленная налогоплательщиками величина расходов соответствует рыночной стоимости товара (находится в пределах ценового диапазона);

2) заявленная налогоплательщиками величина расходов превышает рыночную стоимость товара (верхнюю границу ценового диапазона);

3) заявленная налогоплательщиками величина расходов ниже рыночной стоимости товара (нижней границы ценового диапазона).

Если в первом случае полагается разумным и справедливым признать право налогоплательщика на налоговую выгоду в заявленном размере, то вопрос, в каком размере расходы должны учитываться при расчете налога на прибыль организаций в иных случаях, пока остается нерешенным.

В случае если заявленная налогоплательщиком цена товара (работы, услуги) ниже рыночной, то логично признать право на налоговую выгоду в заявленном налогоплательщиком размере.

В случае же, когда заявленная величина расходов превышает рыночную цену товара, представляется разумным и справедливым учесть расходы в размере, соответствующем рыночной стоимости либо нижнему значению диапазона цен на рынке.

Главный же вопрос, пока возникающий при рассмотрении дел, когда налогоплательщик заявляет о применении подхода, предложенного постановлением № 2341/12, состоит в том, какие обстоятельства дела следует считать схожими и к которым подлежит применению указанный подход.

Первое и, на наш взгляд, самое важное обстоятельство, позволяющее применить сформулированный ВАС РФ подход, – это безусловное подтверждение достаточными и достоверными доказательствами реальности сделки, в связи с которой заявлено право на налоговую выгоду – факта поставки товара и его оплаты налогоплательщиком. При применении метода начисления расходы учитываются для целей налогообложения независимо от того, произведены ли они фактически. В то же время наличие кредитор-

ской задолженности налогоплательщика перед сомнительным контрагентом, значащейся по балансу спустя длительное время после спорной сделки, может являться одним из признаков необоснованности налоговой выгоды.

Из определения ВАС РФ от 30.04.2013 № ВАС-5325/13 прямо следует, что правоприменительная практика, установленная постановлением № 2341/12, касается лишь тех случаев, где реальность хозяйственных отношений не вызывает сомнения.

Затем следует определить фактическое участие сомнительного контрагента к спорной сделке.

Как показывает практика, в некоторых случаях организации, оформленные на подставных лиц, не только участвуют в схемах уклонения от уплаты налогов, но и осуществляют вполне реальную деятельность.

Сам по себе факт отсутствия у спорного контрагента персонала и оборудования, необходимого для выполнения работ, подтверждаемый лишь сведениями, содержащимися в документах налоговой и иной отчетности сомнительного контрагента, еще не является безусловным доказательством отсутствия у него возможности реализовать товар, выполнить работу или оказать услугу.

Недоверие налоговых органов к представленной «нулевой» отчетности спорных контрагентов и одновременное указание на другие документы отчетности того же лица как на содержащие достоверные сведения представляется нелогичным.

Учитывая, что добросовестность спорного контрагента изначально поставлена налоговым органом под сомнение, представляется логичным подвергнуть сомнению и представленные этим лицом в налоговые органы и государственные внебюджетные фонды сведения о количестве работников, суммах НДФЛ и различных страховых взносов, на которых тот же налоговый орган основывает свои доводы об отсутствии персонала и имущества.

Доказательствами фактического выполнения работ, оказания услуг или поставки товаров в таком случае могут являться факты, свиде-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

тельствующие об осуществлении этими организациями отдельных платежей, свойственных для реально существующей организации; анализ операций по расчетному счету в некоторых рассмотренных автором делах показал, что сомнительным контрагентом получались денежные средства за работы, выполненные в рамках государственных контрактов, что в силу положений Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ означает фактическое выполнение ими работ либо поставку товаров.

Кроме того, обращает на себя внимание тот факт, что в деле, пересмотренном Президиумом ВАС РФ в порядке надзора, по которому принято постановление № 2341/12, на сделки с сомнительным контрагентом приходилось почти 100% расходов на приобретение сырья, а общая сумма предложенных к уплате налогоплательщику налогов, пеней и штрафов составила около 100 млн руб. и их взыскание составило бы реальную угрозу дальнейшего существования завода.

Дискуссионным, на наш взгляд, является и применимость такого подхода к сделкам по выполнению работ и оказанию услуг. В отличие от приобретения товаров здесь не исключается возможность выполнения работ собственными силами и средствами с оформлением документов от имени сомнительных контрагентов.

Кроме того, представляется очевидным, что лица, осуществляющие деятельность в той или иной степени вне правового поля (просто уклоняющиеся от уплаты налогов либо совер-

шающие какие-либо иные незаконные деяния), в большинстве случаев реализуют свои товары (работы, услуги) по более низкой цене, чем легально действующие субъекты хозяйственной деятельности, что связано с отсутствием налоговой нагрузки, использованием сомнительно легальной рабочей силы и т.д.

Повсеместное распространение практики принятия расходов исходя из рыночной цены может привести к созданию преференции лицам, работающим с сомнительными или очевидно недобросовестными контрагентами и несущим фактически меньше затраты по отношению к тем, кто приобретает те же товары (работы, услуги) у добросовестных участников рынка по более высокой цене.

В настоящее время подход к определению размера расходов посредством их сопоставления с рыночной ценой применяется при рассмотрении дел нечасто. На дату написания настоящей статьи Высшим Арбитражным судом Российской Федерации, по сведениям СПС «КонсультантПлюс» и официального сайта www.arbitr.ru, по всем надзорным жалобам со ссылками на постановление № 2341/12 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ со ссылкой на различные обстоятельства дела.

Тем не менее правовой подход, сформулированный в постановлении № 2341/12, имеет, безусловно, важное значение для развития правоприменительной практики налоговых органов и судов.



Бойко Юлия Константиновна
Судья Арбитражного суда Приморского края

НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА И ОБОСНОВАННОСТЬ РАСХОДОВ В СВЕТЕ ОДНОГО ИЗ ЗНАЧИМЫХ ПОСТАНОВЛЕНИЙ ПРЕЗИДИУМА ВАС РФ УШЕДШЕГО ГОДА

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53), закрепив понятие налоговой выгоды, ВАС РФ установил, в каких случаях налоговая выгода может быть определена необоснованной (хозяйственные операции учтены организацией не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера, выгода получена вне реальной предпринимательской деятельности) (пункты 3, 4 постановления № 53).

Если в ходе проведения налоговой проверки налоговый орган устанавливает факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, последний решением привлекается к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, которым доначисляются налог и соответствующие суммы пеней и штрафов по статье 122 Налогового кодекса РФ.

Именно по такому сценарию закончилась выездная налоговая проверка в отношении одного из предприятий Дальнего Востока.

Но, не согласившись с решением налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, общество обжаловало его в арбитражный суд. Настаивая на заявленных требованиях, предприятие полагало, что надлежащим образом подтвердило обоснованность расходов при

исчислении налога на прибыль. Налоговый орган оспорил представленный расчет.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований было отказано.

Кассационная инстанция указанные судебные акты отменила, сославшись на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12 (далее – постановление № 2341/12), согласно которому реальный размер понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. По мнению Президиума ВАС РФ, иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Суд кассационной инстанции указал, что в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

В свою очередь, налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет,



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции вновь отказал в удовлетворении требований общества, не приняв во внимание расчет размера понесенных обществом затрат (расходов) при исчислении налога на прибыль исходя из официально представленных сведений Торгово-промышленной палаты.

Апелляционный суд, принимая доводы заявителя апелляционной жалобы, указал, что налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль, не лишен возможности опровергнуть представленный расчет.

Однако, указывая на порочность расчетов заявителя, налоговый орган ничем не подтвердил свои доводы, контррасчет не представил. Само по себе несогласие налогового органа с определенным Торгово-промышленной палатой уровнем цен в отсутствие доказательств существования иных цен на услуги, посчитанные в качестве расходов налогоплательщика, не может являться основанием для отказа в признании примененных обществом цен в качестве действительной стоимости услуг. Решение суда первой инстанции было отменено.

Данный подход апелляционного суда соответствует подходу, определенному в постановлении № 2341/12, в соответствии с которым при принятии инспекцией по результатам мероприятий налогового контроля решения, в котором установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержатся предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Безусловно, указанное постановление № 2341/12 оказало значительное влияние на правоприменительную практику в сфере налогообложения. Хотелось бы также отметить, что

по смыслу постановления № 2341/12 использование расчетного метода определения размера налоговых обязательств является не правом, а обязанностью налогового органа.

Пункт 7 части 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ устанавливает право налогового органа определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Наделение налоговых органов правом исчисления налогов расчетным путем направлено как на реализацию целей и задач налогового контроля, осуществление которых не должно иметь произвольных оснований, так и на создание дополнительных гарантий прав налогоплательщиков и обеспечение баланса публичных и частных интересов.

Принятое в развитие указанного постановления письмо Федеральной налоговой службы России от 24.12.2012 № СА-4-7/22020@ разъясняет, что в случае невозможности установления фактических обстоятельств и действительного размера понесенных затрат уровень рыночных цен устанавливается с использованием аналогичных сделок с привлечением соответствующих экспертов и специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками для определения рыночных цен на товары (работы, услуги).

Вместе с тем актуальным для обсуждения налоговыми органами остается вопрос о том, каким образом и в каком порядке ими должны определяться рыночные цены, применяемые по аналогичным сделкам, в том числе с привлечением специалистов. Арбитражные суды, в свою очередь, приводят судебную практику в соответствии с постановлением № 2341/12.

Очевидно, мы не вправе проигнорировать тот факт, что вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании норм права в истолковании, расходящемся с содержащимся в постановлении № 2341/12 толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 АПК РФ, если для этого нет других препятствий.



Сидорович Евгения Леонардовна

Судья Пятого арбитражного апелляционного суда

Сохраняющаяся высокая конфликтность в налоговой сфере в первую очередь обусловлена несовершенством налогового законодательства. Некоторые подходы к решению спорных ситуаций формируются в ходе рассмотрения налоговых споров арбитражными судами.

На примере конкретного дела (№ А51-7566/2011) хотелось бы проследить процесс формирования правовых позиций при отсутствии урегулированности ситуации в Налоговом кодексе РФ (далее - НК РФ).

В реалиях сегодняшнего дня очень распространена ситуация, когда организации привлекают заемные средства, в том числе и физических лиц, и при этом договором предусмотрено, что выдача и возврат займа осуществляется в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте.

Вопрос касается порядка отражения для целей налогообложения отрицательной разницы у заемщика (юридического лица) по долговым обязательствам, которые выражены в иностранной валюте, когда сумма, подлежащая возврату в рублевом эквиваленте, отличается от суммы при получении займа в связи с изменением курса иностранной валюты к рублю.

Данное дело также интересно и для заимодавцев (физических лиц) в части выводов суда о полученном доходе.

Как следует из материалов дела, общество привлекало заемные средства по договорам займа с физическими лицами. Согласно заключен-

КУРСОВЫЕ ИЛИ СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ?

ным договорам заимодавец (физическое лицо) передает заемщику (ООО) заем в сумме 200 000 000 руб., что соответствует 7 315 663,56 долл. США, а заемщик обязуется вернуть заем и уплатить проценты за пользование займом исходя из расчета 8,5% годовых.

Общество возвратило заемные средства физическим лицам с учетом начисленных на них процентов в размере 268 283 844,12 руб. Разница между суммой заемных и возвращенных денежных средств в рублях составила 68 283 844,12 руб. (в том числе 1 583 561,64 руб. – проценты по договорам займа и 64 656 566,63 руб. – отрицательная разница, связанная с изменением курса доллара). Данную сумму налогоплательщик включил в состав внереализационных расходов.

Согласно статье 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

– расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, за исключением авансов, выданных (полученных) в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Банком России. При этом отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (подпункт 5 пункта 1 статьи 265);

– расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (подпункт 5.1 пункта 1 статьи 265).

Из анализа указанных норм следует, что подпункт 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ предусматривает в составе внереализационных расходов отрицательные курсовые разницы, возникающие только по обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Об обязательствах в иностранной валюте, оплачиваемых в рублях, в данной норме не упоминается.

В подпункте 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ говорится о суммовой разнице, когда обязательства исчислены по курсу условных денежных единиц. Следует заметить, что при этом в Налоговом кодексе РФ не содержится определения «условная денежная единица», в то время как в Гражданском кодексе РФ условные денежные единицы (эю, «специальных правах заимствования» и др.) и эквивалент определенной сумме в иностранной валюте не являются идентичными понятиями (пункт 2 статьи 317 ГК РФ).

Согласно же пункту 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным кодексом.

Таким образом, можно сделать вывод, что ни одна из приведенных норм статьи 265 НК РФ в

чистом виде не регулирует вопрос об отнесении к внереализационным расходам возникающих отрицательных разниц при возврате займа, выраженного в иностранной валюте и подлежащего уплате в рублях, что побудило суды к расширительному толкованию норм налогового законодательства для разрешения спора.

В многочисленных письмах (от 27.05.2009 № 03-03-06/1/1348, от 15.05.2009 № 03-03-06/1/325, № 03-03-06/1/324 и др.) Минфин России приравнивает такие обязательства к обязательствам, выраженным в условных единицах, и предлагает отрицательную разницу, возникающую на дату исполнения обязательства по возврату заемных средств, если сумма к возврату больше, чем полученная сумма займа в рублевом эквиваленте, рассматривать как плату за пользование займом и включать в состав внереализационных расходов по аналогии с начисляемыми процентами с учетом ограничений, установленных абзацем 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ (с учетом предельной величины процентных расходов).

В деле № А51-7566/2011 основанием доначисления налога на прибыль явился вывод налогового органа о том, что 64 656 566,63 руб. являются суммовой разницей, предусмотренной подпунктом 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ, в связи с чем данная сумма должна быть учтена для целей обложения налогом на прибыль в соответствии со статьей 269 НК РФ, в то время как общество считало, что данные затраты отвечают требованиям подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ и должны учитываться в виде отрицательной курсовой разницы без каких-либо ограничений.

Суды трех судебных инстанций, удовлетворяя требования общества по данному эпизоду, пришли к выводу, что в данном случае возникает именно курсовая разница. Так, в целях главы 25 НК РФ отрицательной признается курсовая разница, возникающая при уценке требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств. По мнению суда, данные обязательства выражены в иностранной валюте (долларах США), следовательно, курсовая разница, возникающая при уценке или при дооценке таких требова-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

ний, в целях налогообложения налогом на прибыль признается курсовой разницей.

Суды исходили из соответствия положениям подпункта 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ действий общества по отнесению в состав вне-реализационных расходов возникшей курсовой разницы, поскольку положения главы 25 НК РФ не содержат запрета на включение в состав вне-реализационных расходов отрицательной курсовой разницы, возникшей при переоценке обязательств по договорам займа, выраженным в иностранной валюте.

При этом, отклоняя довод налогового органа, суды пришли к выводу, что возникшая разница сама по себе не может быть признана суммовой, так как не соответствует определению суммовой разницы, установленному в подпункте 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ. Как указано в судебных актах, для возникновения суммовой разницы обязательным условием является факт реализации. Однако при получении и возврате займа факт реализации отсутствует.

Кроме того, суды пришли к выводу, что спорная курсовая разница не является процентами по долговым обязательствам, в связи с чем при учете таковой не может быть применена статья 269 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Статья 269 НК РФ регулирует особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам; указанная норма кодекса не может применяться к курсовой разнице в заемном обязательстве, выраженном в иностранной валюте.

Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 06.11.2012 № 7423/12 оставил без изменения судебные акты по делу № А51-7566/2011, которыми решение инспекции о доначислении налога на прибыль признано незаконным. Однако при этом отметил, что вывод судов (по поводу

курсовой разницы) считается ошибочным ввиду следующего.

В соответствии с положениями подпункта 10 пункта 1 статьи 251 и пункта 12 статьи 270 НК РФ денежные средства, полученные и возвращенные по договору займа, не учитываются в составе доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Между тем при расчетах по договорам займа, выраженным в иностранной валюте, но подлежащим перечислению в рублях, в результате изменения курса валюты возникает разница между суммой, полученной от заимодавца, и суммой, возвращенной ему.

Согласно пункту 11.1 статьи 250 и подпункту 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ для целей налогообложения прибыли организаций в составе вне-реализационных доходов (расходов) учитывается положительная (отрицательная) суммовая разница, возникающая у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров, работ, услуг, имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Поскольку, согласно статье 807 Гражданского кодекса РФ договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей и соответственно в той части, в которой такие деньги и вещи переданы (получены), в случае если заемщик при возврате займа, выраженного в условных единицах, возвращает сумму в рублях в размере большем, чем он фактически получил, возникшую при этом отрицательную разницу надлежит рассматривать как суммовую разницу, подлежащую учету аналогично тому, как учитываются в целях налогообложения суммовые разницы при реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав.

При этом Президиум ВАС РФ согласился с выводом судов, что ограничения, установленные статьей 269 НК РФ для учета процентов по долговым обязательствам, не распространяются на возникающие отрицательные суммовые разницы по основному долгу.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

По мнению Президиума ВАС РФ, процентами следует считать только заранее заявленный доход по долговому обязательству; соответственно, суммовая разница, возникающая в связи с изменением курса валюты в виде разницы между суммой денежных средств в рублях, полученных и возвращенных по займу, не может быть признана процентами и ограничена в возможности ее отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль в момент прекращения указанного обязательства.

Другой стороной рассматриваемых в данном деле отношений является вопрос о налогообложении налогом на доходы физических лиц сумм с разницы, которая образовалась в результате изменения курса иностранной валюты к рублю при возврате физическому лицу в рублях суммы займа, выраженного в иностранной валюте.

Официальная позиция Минфина России по данному вопросу, выраженная в письме от 26.03.2010 № 03-04-06/6-50, заключается в следующем: в случае возврата заемщиком суммы денежных средств, превышающей полученную им сумму займа, у заимодавца возникает экономическая выгода (доход), подлежащая обложению НДФЛ.

Такой же позиции придерживалась и налоговая инспекция, доначислив обществу НДФЛ в размере 8 876 899 руб., пени по НДФЛ - 1 987 572 руб., штраф по статье 123 НК РФ - 1 775 380 руб.

Мнение суда первой и вышестоящих судебных инстанций по данному эпизоду разошлись.

Проверяя законность решения инспекции в части правильности исчисления и удержания из средств, выплачиваемых заимодавцам (физическим лицам), налога на доходы физических лиц, суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении этой части требований, исходил из того, что глава 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ содержит открытый перечень доходов, подлежащих обложению названным налогом, относя к их числу любые доходы от источника в Российской Федерации, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в

Российской Федерации.

Основываясь на названной позиции, суд первой инстанции счел, что возникшая у заимодавцев положительная разница в сумме 64 656 566 руб. 63 коп. является доходом физических лиц в смысле статьи 209 НК РФ и подлежит обложению налогом на доходы физических лиц у источника выплаты.

Признавая указанный вывод неправомерным, суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что поскольку условиями договоров займа установлено, что денежные обязательства сторон выражены в долларах США (валюта долга), при возврате физическим лицам займа в рублях в сумме, эквивалентной сумме, выраженной в долларах США, физическим лицам – налогоплательщикам возвращается та сумма, на которую они могут приобрести только определенную договором займа сумму долларов США по курсу на дату возврата.

Таким образом, возникающая у физических лиц положительная разница не формирует экономической выгоды, признаваемой доходом для целей исчисления налога на доходы физических лиц.

Следует отметить, что коллегия судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при разрешении вопроса о передаче дела в Президиум ВАС РФ поддержала первую инстанцию, указав в определении от 31.07.2012 № ВАС-7423/12 на ошибочность вывода судов апелляционной и кассационной инстанций.

Однако, по мнению Президиума, позиция судов апелляционной и кассационной инстанций соответствует положениям Налогового кодекса РФ в силу следующего.

Объектом налогообложения при исчислении налога на доходы физическими лицами – резидентами Российской Федерации является доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации.

Исходя из пункта 1 статьи 210 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Статья 41 НК



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Согласно пункту 2 статьи 317 Гражданского кодекса РФ в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме иностранной валюты или в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

При таких обстоятельствах при возврате заемщиком суммы займа, выраженной в иностранной валюте с пересчетом в рубли на дату возврата, у заимодавцев – физических лиц не возникает экономической выгоды, поскольку фактически заемщик возвращает установленную в договоре сумму займа.

Каких-либо положений, позволяющих рассматривать такого рода положительные разницы

в качестве дохода, глава 23 НК РФ не содержит.

Следовательно, вывод инспекции о нарушении обществом положений данной главы кодекса, повлекшем уклонение от исчисления, удержания и перечисления в бюджет 8 876 899 руб. налога на доходы физических лиц, является необоснованным.

Таким образом, положительная разница в сумме денежных средств, полученных физическим лицом в погашение займа, возникшая из-за изменения курса доллара США, не включается в состав доходов, подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 06.11.2012 № 7423/12 по делу № А51-7566/2011 нет указания, что оно может служить основанием для пересмотра вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, однако очевидно, что сформированная Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации позиция будет учитываться судами при рассмотрении аналогичных дел.



Рубанова Виктория Валерьевна
Судья Пятого арбитражного апелляционного суда

ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ В ПРИМОРСКОМ КРАЕ: ОСОБЕННОСТИ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

В соответствии со статьей 36 Конституции Российской Федерации граждане и их объединения вправе иметь в частной собственности землю. В настоящее время в России значительное число физических и юридических лиц в полной мере используют это предоставленное им Конституцией Российской Федерации право.

Вместе с тем пользование земельными участками возлагает на субъектов и определенные обязанности: на их собственников – обязанность по уплате земельного налога, размер которого рассчитывается исходя из кадастровой стоимости земельного участка; на землепользователей – обязанность по уплате арендных платежей, которые также рассчитываются исходя из кадастровой стоимости земли.

В 2010 году кадастровая стоимость земельных участков на территории Приморского края была установлена Постановлением администрации Приморского края от 30.12.2010 № 437-па (далее по тексту – Постановление № 437-па), опубликованным в издании «Приморская газета» 31.12.2010, в связи с чем в судебной практике появилась категория споров, связанная с обжалованием решений налоговых органов в части доначисления земельного налога за 2011 год исходя из установленной Постановлением № 437-па кадастровой стоимости земельных участков.

Одним из первых примеров такого спора является дело, рассмотренное в Арбитражном суде Приморского края по заявлению ООО «Евро-Азиатское инвестиционное агентство» к

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Приморскому краю о признании недействительным решения № 20401 от 28.06.2012.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации по земельному налогу за 2011 год, в ходе которой установлено, что организацией при исчислении налога применена кадастровая стоимость земельного участка в размере, указанном в кадастровом паспорте, без учета изменений кадастровой стоимости участка, установленной Постановлением № 437-па, которым кадастровая стоимость определена в большем размере. Данное обстоятельство явилось основанием для доначисления земельного налога за 2011 год, а также соответствующих сумм пеней и штрафа.

Ссылаясь на статьи 15, 389, 390 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ), налоговый орган полагал, что кадастровая стоимость земельных участков определяется в соответствии с земельным законодательством, что свидетельствует об иной правовой природе актов, устанавливающих кадастровую стоимость земельных участков. Поскольку новая кадастровая стоимость утверждена Постановлением № 437-па, опубликованным в издании «Приморская газета» 31.12.2010, и в соответствии с пунктом 4 постановления подлежит применению с 01.01.2011, то к указанному Постановлению № 437-па порядок вступления в



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

законную силу нормативных актов, установленный пунктом 1 статьи 5 НК РФ, не применим.

При этом в подтверждение правомерности изложенных выводов налоговый орган ссылался на Определение Верховного Суда РФ от 16.11.2011 № 56-Г11-22 по гражданскому делу по заявлению прокурора Приморского края о признании противоречащим федеральному законодательству и недействующим пункту 4 Постановления № 437-па.

Удовлетворяя заявленные обществом требования, суд первой инстанции исходил из положений статей 391, 396 НК РФ и правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 03.02.2010 № 165-О-О, согласно которым нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами статьи 390 и пункта 1 статьи 391 НК РФ порождают правовые последствия для граждан и их объединений как налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах в НК РФ.

Таким образом, с учетом толкования природы земельного налога как имеющего комплексный характер, суд первой инстанции пришел к выводу, что в отношении порядка применения кадастровой стоимости земельных участков к исчислению земельного налога следует применять правила, регулирующие порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с пунктами 1 и 5 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных названной статьей. Указанные положения распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного са-

моуправления. В данном случае положения Постановления № 437-па исключают возможность вступления данного нормативного акта в силу с момента его официального опубликования. Также судом не было установлено оснований для придания обратной силы рассматриваемому нормативному акту, предусмотренных пунктами 3, 4 статьи 5 НК РФ.

При этом стоит отметить, что согласно пункту 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Принимая во внимание то обстоятельство, что Постановление № 437-па опубликовано в издании «Приморская газета» в установленном порядке 31.12.2010, один месяц со дня опубликования указанного постановления истекает 31.01.2011, то есть после первого числа налогового периода 2011 года, суд первой инстанции в своем решении пришел к выводу о том, что с учетом положений статьи 5 НК РФ нормативный правовой акт органа исполнительной власти субъектов Российской Федерации в части применения его положений для целей налогообложения вступил в силу и подлежит применению с 01.01.2012.

Пятый арбитражный апелляционный суд в своем постановлении от 06.02.2013 согласился с данной позицией суда первой инстанции.

Однако вышеуказанные судебные акты были отменены постановлением Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.04.2013. Суд кассационной инстанции исходил из того, что Постановление № 437-па официально опубликовано в издании «Приморская газета» 31.12.2010 и доведено до сведения налогоплательщиков в установленном порядке.

Таким образом, до начала следующего налогового периода (с 01.01.2011) испол-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

нительным органом субъекта Российской Федерации утверждена кадастровая стоимость, следовательно, налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки и определении налоговой обязанности заявителя по уплате земельного налога за 2011 год обоснованно исходил из установленного Постановлением № 437-па показателя кадастровой стоимости земельного участка общества.

Суд кассационной инстанции посчитал ошибочным вывод судов относительно начала действия Постановления № 437-па для целей налогообложения (с 01.01.2012), принимая во внимание то обстоятельство, что указанный выше нормативный акт в силу прямого указания статьи 390 НК РФ и статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации относится к актам земельного законодательства, в отношении которых не установлен особый порядок вступления в законную силу.

Еще одной категорией дел, касающейся кадастровой стоимости земли, являются дела, в которых арендаторы земельных участков оспаривают новую кадастровую стоимость арендуемой земли, установленную Постановлением № 437-па, в связи с вступлением в силу которого увеличился размер арендных платежей, исчисляемых исходя из новой кадастровой стоимости.

В данной категории дел рассматриваются случаи, когда арендная плата за пользование земельными участками в короткое время выросла в несколько раз, что поставило арендаторов в крайне затруднительное положение.

Так, в Арбитражном суде Приморского края было рассмотрено дело по иску ООО «Компания «ОГАТ» к Федеральному государственному бюджетному учреждению «Федеральная кадастровая палата Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии» в лице филиала по Приморскому краю об установлении кадастровой стоимости земельного участка в размере его рыночной стоимости на 30.12.2010, а также обязанности внести соответствующие сведения в Государственный кадастр недвижимости (далее по тексту – ГКН).

Согласно материалам дела истец является арендатором спорного земельного участка.

Срок аренды земельного участка установлен с 13.05.1996 по 12.05.2046.

В ГКН в соответствии с вышеуказанным постановлением внесены сведения о кадастровой стоимости указанного земельного участка более чем в три раза выше, чем его рыночная стоимость, которая установлена отчетом об оценке земельного участка № 096.

Несоответствие определенной в установленном порядке и внесенной в ГКН кадастровой стоимости спорного земельного участка явилось основанием для обращения ООО «Компания «ОГАТ» в арбитражный суд.

Удовлетворяя заявленные иски, суд первой инстанции исходил из того, что размер рыночной стоимости земельного участка, установленный отчетом об оценке № 096, достаточно и достоверно подтверждается сведениями выполненного в соответствии с требованиями действующего законодательства отчета, при этом согласно пункту 3 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации кадастровая стоимость спорного земельного участка может быть установлена равной его рыночной стоимости, тогда как кадастровая стоимость спорного земельного участка, сведения о которой были внесены в ГКН на момент рассмотрения дела, существенно превышает рыночную стоимость этого земельного участка, что, по мнению суда первой инстанции, нарушает права и законные интересы истца.

Таким образом, суд первой инстанции сделал вывод о том, что показателем разумности и справедливости определения кадастровой стоимости земельного участка является его рыночная стоимость, на которую и следует ориентироваться.

Пятый арбитражный апелляционный суд своим постановлением от 14.03.2013 отменил решение суда первой инстанции в связи с тем, что, учитывая положения п. 1.3 Технических рекомендаций по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденных приказом Федерального агентства кадастра объектов недвижимости от 29.06.2007 № П/0152, статьи 24.19 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», рыночная стоимость зе-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

мельного участка должна определяться по состоянию на 1 января года проведения работ по государственной кадастровой оценке земель населенных пунктов на территории субъекта Российской Федерации, то есть на 01.01.2010.

В материалы дела был представлен отчет об оценке рыночной стоимости земельного участка № 155, согласно которому на 01.01.2010 рыночная стоимость спорного земельного участка составила меньшую величину, чем рыночная стоимость на 30.12.2010, установленная отчетом № 096.

Оценив представленный отчет № 155 об оценке рыночной стоимости земельного участка по состоянию на 01.01.2010, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что указанный документ свидетельствует о существенном расхождении между кадастровой стоимостью земельного участка, определенной в соответствии с результатами государственной кадастровой оценки земель населенных пунктов Приморского края на 01.01.2010, и его рыночной стоимостью, поскольку кадастровая стоимость более чем в 3,5 раза превышает рыночную стоимость, определенную оценщиком. При таких обстоятельствах судебная коллегия посчитала, что кадастровую стоимость спорного земельного участка

надлежит установить исходя из размера его рыночной стоимости на 01.01.2010.

Учитывая вышеизложенное, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что установленная Постановлением № 437-па завышенная кадастровая стоимость земельного участка нарушает права общества как плательщика арендной платы, существенно увеличивая бремя его расходов.

Подводя итог, следует констатировать некоторые трудности, касающиеся вопроса определения действительной стоимости земельных участков на территории Приморского края (кадастровой или рыночной). И обусловлено это, прежде всего, необходимостью установления определенного баланса между публичными интересами, связанными с пополнением бюджета за счет налоговых поступлений, и частными интересами, заключающимися в возложении на собственников и арендаторов адекватной платы за владение и пользование земельными участками.

Вместе с тем вышеуказанные обстоятельства позволяют говорить о динамике нормативного регулирования в данной сфере, о развитии и совершенствовании законодательства.



Решетько Василий Иванович
Судья Арбитражного суда Камчатского края

СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ СООТНОШЕНИЯ СТАТЕЙ 101.2 И 101.4 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПРИ РАССМОТРЕНИИ ДЕЛ В АРБИТРАЖНЫХ СУДАХ

В соответствии со статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод, которая в каждом конкретном деле осуществляется в одной из форм отправления правосудия.

Согласно пункту 1 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено статьей 101.2 НК РФ.

Действующим с 2009 года положением, а именно пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ установлен обязательный досудебный порядок оспаривания решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В свою очередь, обжалование иных ненормативных правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц в административном порядке обязательным не является, на что указал Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 20.04.2010 № 17413/2010.

Частью 5 статьи 4 Арбитражного процессу-

ального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) установлено, что, если для определенной категории споров федеральным законом установлен претензионный или иной досудебный порядок урегулирования либо он предусмотрен договором, спор передается на разрешение арбитражного суда после соблюдения такого порядка.

Несоблюдение заявителем претензионного или иного досудебного порядка урегулирования спора, если это предусмотрено федеральным законом или договором, в силу пункта 2 части 1 статьи 148 АПК РФ является основанием для оставления арбитражным судом искового заявления (заявления) без рассмотрения.

Согласно статье 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 настоящего Кодекса; дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 настоящего Кодекса) рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

В соответствии со статьей 101.4 НК РФ по результатам рассмотрения акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении лица к ответ-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

ственности за налоговое правонарушение или об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Согласно пункту 2 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившие в силу, могут быть обжалованы в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы. Вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (пункт 3 статьи 101.2 НК РФ).

Анализ судебной арбитражной практики при рассмотрении арбитражных дел об оспаривании решений налоговых органов, вынесенных в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ, показал отсутствие у судов единой правовой позиции при решении вопроса о наличии необходимости досудебного порядка урегулирования спора при оспаривании таких решений.

Одни суды придерживались мнения об обязательном досудебном порядке обжалования решений, принятых в соответствии со статьей 101.4 НК РФ, поддержав выводы нижестоящих судебных инстанций о необходимости оставления заявлений налогоплательщиков по таким спорам без рассмотрения, поскольку пришли к выводу о том, что положения статьи 101.2 Кодекса об обязательном досудебном порядке обжалования решений распространяются также и на решения, принятые на основании статей 101 и 101.4 Кодекса (постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.12.2009 по делу № А43-11871/2009-45-281 Арбитражного суда Нижегородской области, Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.01.2012 по делу № А44-1404/2011 Арбитражного суда Новгородской области).

Другие суды при рассмотрении аналогичных споров пришли к противоположному выводу об отсутствии обязательного досудебного поряд-

ка обжалования для решений, принятых в соответствии со статьей 101.4 Кодекса, и возможности альтернативного выбора обжалования (либо в вышестоящий налоговый орган, либо в суд) (постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.02.2012 по делу № А78-5073/2011 Арбитражного суда Забайкальского края, Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.12.2009 по делу № А56-59054/2009 и от 30.07.2010 по делу № А56-59024/2009 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.01.2011 по делу № А03-6113/2010 Арбитражного суда Алтайского края, Федерального арбитражного суда Уральского округа от 05.07.2010 по делу № А60-52138/2009-С8 Арбитражного суда Свердловской области). При этом данные суды исходили из того, что обязательный досудебный порядок обжалования, которым суды считают подачу апелляционной жалобы, предусмотрен лишь в отношении решений налоговых органов, выносимых по результатам налоговых проверок (статья 101 НК РФ), и на решения, принятые на основании статьи 101.4 НК РФ, данный порядок не распространяется.

Точку в вышеназванных различных правовых позициях поставил Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, который в постановлении от 10.07.2012 № 2873/12 путем системного толкования положений статей 101, 101.2, 101.4, 137–140 НК РФ пришел к выводу, что предусмотренный пунктом 5 статьи 101.2 Кодекса обязательный досудебный порядок обжалования в вышестоящий налоговый орган решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения распространяется только на решения, принимаемые по результатам налоговых проверок.

В этом же постановлении Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации отметил, что обязательный досудебный порядок обжалования не распространяется на решения налогового органа, вынесенные по результатам рассмотрения



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

материалов иных мероприятий налогового контроля (статья 101.4 НК РФ).

В заключение хотелось бы отметить, что 09.04.2013 Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в первом чтении принят правительственный законопроект № 190725-6, предполагающий, что все без исключения акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов не-

нормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера ФНС России действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган. Этим же законопроектом предлагается более детально урегулировать порядок и сроки такого обжалования.



Коновалова Татьяна Олеговна

Помощник судьи Пятого арбитражного
апелляционного суда

В рамках применения статей главы 21 (налог на добавленную стоимость) и главы 25 (налог на прибыль организаций) Налогового кодекса Российской Федерации наибольший интерес представляет вопрос подтверждения и принятия налоговым органом расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, и налоговых вычетов по НДС по сделкам налогоплательщика, заключенным с так называемыми фирмами-однодневками.

При этом понятие «фирма-однодневка» не содержится ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве. Тем не менее указанный термин широко используют как налоговые органы, так и арбитражные суды при рассмотрении споров.

ФНС России понимает под фирмой-однодневкой юридическое лицо, которое не обладает фактической самостоятельностью, создано без цели ведения предпринимательской деятельности, обычно не представляет налоговую отчетность, зарегистрировано по адресу массовой регистрации, имеет массового руководителя либо обладает иными признаками номинальной деятельности. Такое определение приведено в Письме ФНС России от 11.02.2010 № 3-7-07/84.

Особенно остро данный вопрос стоит в сфере налоговых правоотношений, в частности при определении круга полномочий налогового органа по вопросу проверки полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджет предусмотренных налогов и сборов. Прежде всего, это относится к налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций.

О ВОЗМОЖНОСТИ ПРИНЯТИЯ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО СДЕЛКАМ С ФИРМАМИ- ОДНОДНЕВКАМИ

Статьей 3 НК РФ закреплена обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы. При этом законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

В практике рассмотрения арбитражными судами категории дел, обусловленных проверкой законности доначисления налоговым органом налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, связанных с исключением расходов и налоговых вычетов по НДС по товарам, работам и услугам, приобретенным у таких фирм, выявлены следующие наиболее актуальные вопросы.

Исчисление налоговых обязательств в случае выявления налоговым органом взаимоотношений налогоплательщика с фирмами-однодневками, фактически не осуществляющими хозяйственную деятельность (налог на прибыль организаций, НДС).

При рассмотрении данной категории дел условно прослеживаются две тенденции.

Согласно первой при рассмотрении ряда арбитражных дел №№ А51-7165/2011, А51-10960/2011, А24-3389/2011 поддержана позиция налогового органа в признании правомерным доначисления налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, за исключением расходов и вычетов, уплаченных по сделкам с фирмами-однодневками.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

При этом суды исходят из того, что прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно статье 252 НК РФ расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; обоснованные расходы – экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; документально подтвержденные расходы – затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Причем расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц формируется аналогично порядку, предусмотренному для налога на прибыль организаций.

Формирование налоговой базы по НДС также связано с возможностью налогоплательщика уменьшить общую сумму налога, подлежащего уплате, на налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления.

В соответствии с частью 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» с учетом правовой позиции, изложенной в пункте 3 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2005 № 93-О, обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов и расходов первичной документацией лежит на налогоплательщике – покупателе товаров

(работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщикам. При этом необходимо, чтобы перечисленные документы в совокупности с достоверностью подтверждали реальность хозяйственных операций и иные обстоятельства, с которыми законодатель связывает право налогоплательщика на получение права на налоговый вычет, то есть сведения в представленных документах должны быть достоверными.

Таким образом, суды на основании анализа указанных норм права приходят к выводу, что налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесения в состав затрат расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции, то есть при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций, а также при возмещении налога на добавленную стоимость необходимо исходить из реальности расходов, произведенных в целях получения дохода, а также их документального подтверждения.

При этом, поскольку возможность применения вычетов и расходов носит заявительный характер, именно на налогоплательщика возложена обязанность доказать правомерность и обоснованность их применения, в том числе путем представления соответствующих документов. Положения статей 7–9, 65, 200 АПК РФ не освобождают заявителя, оспорившего решение налогового органа, представлять доказательства заявленных оснований недействительности решения государственного органа, опровергающие доводы налогового органа относительно правомерности доначисления налога.

Кроме того, основным условием признания затрат обоснованными или экономически оправданными является определенная соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью налогоплательщика по извлечению прибыли, что соответствует правовой по-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

зии Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 04.06.2007 № 366-О-П.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем постановлении № 53 от 12.10.2006 указал, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункты 3 и 4 постановления № 53).

Согласно пункту 5 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 о необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произ-

веден в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Таким образом, при решении вопроса о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды суды в первую очередь исходят из достоверности сведений, отраженных в первичных документах, и наличия у сомнительного контрагента возможности выполнить спорные работы, оказать услуги.

Представленные в материалы дела доказательства наличия у контрагентов признаков фирм-однодневок, таких как: отсутствие по адресу регистрации (нахождение по адресу массовой регистрации); отрицание лицом, числящимся руководителем общества, причастности к заключению сделки (отрицание факта подписания первичных документов); непредставление отчетности; отсутствие основных, транспортных средств, работников, являлись достаточным основанием, подтверждающим отсутствие реальных хозяйственных операций и, соответственно, доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Кроме того, признавая обоснованным начисление налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, суды исходят из непроявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента при заключении сделки.

При этом, по мнению судов, проявление должной осмотрительности означает, что налогоплательщик свободен в выборе партнера и в целях получения налоговой выгоды должен проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволит ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагента в сфере налоговых правоотношений. По правилам делового оборота при осуществлении предпринимательской деятельности выбор контрагента должен быть обусловлен не только условиями сделки и их коммерческой привлекательностью, но и деловой репутацией, платежеспособностью контрагента. Также должны оцениваться риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квали-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

фицированного персонала) и соответствующего опыта.

Судебная практика подтверждает, что налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно и на свой риск, вследствие чего не проявление им должной осмотрительности и выбор ненадлежащего контрагента рассматриваются как негативные последствия, в том числе в сфере налоговых правоотношений, в части исключения затрат по налогу на прибыль организаций и вычетов по НДС.

При этом сам по себе факт несения расходов на приобретение товаров (выполнение работ, оказание услуг) не имеет значения для их учета в целях налогообложения, соответственно, одного только факта наличия взаимоотношений налогоплательщика с фирмой-однодневкой достаточно для отказа в принятии расходов и вычетов по НДС.

Подобный подход соответствует правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 01.02.2011 № 10230/10, от 19.04.2011 № 17648/10, от 31.05.2011 № 17649/10.

Аналогичный подход разрешения подобных налоговых споров сложился и в иных субъектах Российской Федерации (например, постановление ФАС Поволжского округа от 10.09.2012 № А12-23382/2011, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.08.2012 № А19-20632, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.10.2012 № А75-7853/2010).

Кроме того, другая тенденция выявляется при рассмотрении арбитражных дел №№ А59-3982/2011, А59-1500/2012, обстоятельства которых идентичны названным выше. Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о неправомерном исключении из состава расходов затрат, понесенных на оплату услуг фирме-однодневке, в связи с чем признали недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций.

При этом суды пришли к выводу о реальности выполнения работ и отклонили доводы налогового органа о недостоверности сведений, указанных в первичных учетных до-

кументах, и об отсутствии правоспособности у контрагента (фирма-однодневка не зарегистрирована в ЕГРЮЛ, снята с учета), поскольку факт несения расходов материалами дела подтверждается и налоговым органом по существу не опровергается.

При вынесении решения по делу суды исходили из того, что при установлении реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль следует учитывать правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в Определении от 20.03.2007 № 209-О-О, согласно которой при оценке правомерности уменьшения налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль организаций арбитражные суды не должны ограничиваться установлением формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности принятия расходов обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 7 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указал, что, если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Данной позиции также придерживался и Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ при вынесении постановлений от 19.07.2011 № 1621/11, от 10.04.2012 № 16282/11, от 26.04.2012 № 2341/2012, указав, что, учитывая факт отсутствия у общества первичных документов, подтверждающих понесенные расходы, и при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды определение размера налоговых обязательств инспекция должна произвести с



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

учетом реального характера хозяйственных операций, исходя из их действительного экономического смысла.

Реализация названных положений при определении налоговым органом суммы расходов, реально понесенных налогоплательщиком, возможна на основании положений подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, в соответствии с которыми налоговым органам предоставлено право определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Следовательно, при принятии инспекцией решения, в котором установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержатся предположения о наличии в действиях налогоплательщика умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных обществом затрат следует определять с учетом подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

При этом данная норма подлежит применению налоговым органом не только в случае непредставления налогоплательщиком для налоговой проверки первичных бухгалтерских документов, подтверждающих совершенные им хозяйственные операции, на что неоднократно указывал Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ (постановления от 19.07.2011 № 1621/11, от 10.04.2012 № 16282/11), но и в иных ситуациях, когда довод инспекции о недостоверности документов приводит к исключению из состава расходов налогоплательщика значительной части материальных затрат, что влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Более того, принимая во внимание постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ № 2341/12, даже в случаях, когда в ходе проверок налогоплательщика выявляются сделки с сомнительным контрагентом (причем реальность и экономическая обоснованность подобных сделок сомнению не подвергаются), на-

логовый орган должен поступить так же, как если бы первичные документы были утеряны: применить расчетный метод для определения объективного (реального) размера налоговых обязательств налогоплательщика.

Иными словами, не проявление налогоплательщиком должной осторожности и осмотрительности при заключении сделок, при наличии реальности совершенных операций с проблемным поставщиком, не может являться основанием для полного исключения из облагаемой базы расходов, понесенных по таким сделкам. Исключение налоговых расходов из состава затрат возможно только в случае установления факта получения налоговой выгоды налогоплательщиком вне связи с реальным совершением операций.

Таким образом, исходя из правовых подходов, складывающихся в арбитражной практике, теперь расчетный метод можно рассматривать не только как предоставленное законом налоговому органу право, но в некоторых случаях и как обязанность налогового органа определять реальные обязательства налогоплательщика по уплате налога на прибыль организаций.

Однако право применения расчетного метода возможно только при определении налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций и налогу на доходы физических лиц; бремя доказывания получения налоговых вычетов по НДС по-прежнему лежит на налогоплательщике, в связи с чем не проявление должной осмотрительности и представление первичных документов, содержащих недостоверные сведения, будет являться безусловным основанием для отказа в предоставлении вычетов по НДС, поскольку применение расчетного метода противоречит положениям главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлениях Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.06.2012 № 09АП-15188/2012; ФАС Волго-Вятского округа от 12.09.2012 № А17-23/2011; ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.09.2012 № А33-8611/2011; ФАС Поволжского округа от 17.10.2012 № А57-13801/2011.

Второй актуальной проблемой является применение расчетного метода исчисления фактических налоговых обязательств.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

При характеристике налогообложения с применением условного (расчетного) метода, исходя из толкования налогового законодательства, необходимо учитывать следующие обстоятельства.

1. При применении условных (расчетных) методов налогообложения фактическое налогообложение осуществляется не по реальным результатам экономической деятельности налогоплательщика, а исходя из применения неких поправочных механизмов к реальным фактам и результатам хозяйственной деятельности.

2. Само наличие в законодательстве условных (расчетных) методов налогообложения не противоречит ни Конституции РФ, ни конституционно-правовым принципам в сфере налогообложения.

Как было указано в Определении Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 442-О, «правовое регулирование, предусматривающее условные методы расчета налоговой базы, направлено на обеспечение безусловного выполнения всеми физическими и юридическими лицами обязанностей платить законно установленные налоги, как того требует статья 57 Конституции РФ».

Кроме того, в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ наделяние налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков (Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О).

3. Наделяние налоговых органов правом

исчисления налогов расчетным путем направлено как на реализацию целей и задач налогового контроля, осуществление которых не должно иметь произвольных оснований, так и на создание дополнительных гарантий прав налогоплательщиков и обеспечение баланса публичных и частных интересов. Именно поэтому частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учета либо первичных документов, содержащих недостоверные сведения, не является обстоятельством, освобождающим налоговые органы от применения положений подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

4. Из складывающейся судебно-арбитражной практики следует, что при применении условного (расчетного) метода исчисления налогов достоверное их исчисление невозможно по объективным причинам, т.е. применение условного (расчетного) метода налогообложения предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности и не подразумевает какой-либо математической достоверности (постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10).

Подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ гласит, что право налогового органа на использование расчетного метода может быть реализовано двумя способами: на основании имеющейся у налоговой инспекции информации о данном налогоплательщике или на основании сведений об иных аналогичных налогоплательщиках.

Таким образом, статья 31 НК РФ предоставляет налоговому органу право при применении расчетного метода использовать как информацию о налогоплательщике, так и данные об иных аналогичных налогоплательщиках и их совокупность. При отсутствии данных об аналогичных налогоплательщиках налоговая инспекция обязана принять все меры для получения наиболее полной информации о самом налогоплательщике.

При этом практическая сторона проблемы состоит в том, что на законодательном уровне не установлено, что можно считать сведениями о самом налогоплательщике.

В правоприменительной практике к инфор-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

мации о налогоплательщике отнесены сведения, содержащиеся в следующих документах: налоговых декларациях; банковских выписках; результатах встречных проверок, а также материалах ранее проведенных мероприятий налогового контроля; аудиторских заключениях; свидетельских показаниях; заключениях экспертов и специалистов; соответствующих запросах в органы исполнительной власти, правоохранительные органы и ответах на них.

Если информации о проверяемом налогоплательщике для определения сумм налогов расчетным путем недостаточно (либо она отсутствует вовсе), подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ рекомендовано использовать сведения об аналогичных налогоплательщиках. Однако конкретных критериев определения аналогичности налогоплательщиков налоговое законодательство не содержит, что и приводит к возникновению коллизий.

При этом суды исходят из того, что при определении аналогичности налогоплательщиков необходимо, чтобы основные характеристики финансово-хозяйственной деятельности предприятий-аналогов были сопоставимы с показателями проверяемого лица (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.04.2012 № А58-1933/2011).

Как показывает судебная практика, при выборе аналогичных налогоплательщиков, помимо отраслевой принадлежности, налоговый орган должен учитывать основной вид осуществляемой деятельности, размер доходов от реализации для целей налогообложения за сопоставимый период, численность персонала, применяемый режим налогообложения.

Поскольку каждый вид предпринимательской деятельности в зависимости от реализуемых товаров (работ, услуг), ценообразующих факторов имеет определенный уровень рентабельности, специфику формирования доходной

и расходной частей, при выборе аналогичных налогоплательщиков не последнюю роль играют такие показатели, как количество и ассортимент производимой и реализуемой продукции, производственные затраты (или показатели производственных мощностей), режим работы, иные экономические критерии, в связи с чем при применении расчетного метода определения налоговых обязательств на практике возникает масса проблем и спорных вопросов.

Кроме того, в связи с наличием неясности и неточности применения расчетного метода отсутствует однозначное толкование подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, вследствие чего, по нашему мнению, данная норма подлежит корректировке. Тем не менее в рамках действующего законодательства при применении расчетного метода в деятельности налоговых органов и последующей проверке правомерности доначисления налогов судами можно предложить максимально четко и детально описывать правила применения данного метода.

Учитывая, что условный (расчетный) метод изначально является приблизительным и применяется с большой вероятностью использования различных субъективных допущений, соответственно, порядок применения этого метода должен быть максимально детализирован в нормативно-правовых актах, поскольку отсутствие подробной регламентации порядка применения условного (расчетного) метода налогообложения неизбежно приводит к появлению неопределенности и неясности в налоговом законодательстве.

Необходимо обратить внимание и на то, что комплекс нерешенных проблем, связанных с применением условных (расчетных) методов налогообложения, в дальнейшем будет только накапливаться, а в части положений подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в действующей редакции будет развиваться и обостряться.



Варламов Евгений Александрович
Помощник судьи Арбитражного суда
Амурской области

ДОПУСТИМОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ МАТЕРИАЛОВ, ПОЛУЧЕННЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОПЕРАТИВНО- РОЗЫСКНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ

Сбор и оценка доказательств налоговыми органами в ходе осуществления мероприятий налогового контроля являются важными этапами доказывания при привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В ходе данного доказывания всегда остается актуальным вопрос соблюдения баланса между фискальными интересами государства, обеспечивающими в том числе действенное равенство налогообложения в Российской Федерации, и правом налогоплательщика на соблюдение налоговыми органами закона при получении доказательств, необходимых для налогового контроля.

Целью настоящей публикации явилось изучение вопросов толкования и применения норм налогового законодательства, регламентирующих использование налоговыми органами при осуществлении налогового контроля информации и материалов, полученных от правоохранительных органов.

Статьей 6 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» предусмотрено, что одной из главных задач налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Пункт 1 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) устанавливает, что налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов

законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Из изложенного следует, что в Российской Федерации проведение мероприятий налогового контроля возложено исключительно на налоговые органы.

Пункт 4 статьи 82 НК РФ устанавливает, что при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, настоящего Кодекса, федеральных законов, а также в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Применительно к процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки аналогичное правило закреплено пунктом 4 статьи 100 НК РФ, запрещающим использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ.



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

Процедура получения и закрепления доказательств, используемых налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, подробно регулируется статьями 90–99 НК РФ.

Так, статья 90 НК РФ, в частности, регламентирует получение свидетельских показаний при осуществлении налогового контроля, в том числе устанавливая требования о составлении протокола допроса должностным лицом налогового органа, о предупреждении свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний.

Из изложенного следует, что факт совершения налогового правонарушения может считаться установленным только в случае подтверждения его доказательствами, собранными в соответствии с требованиями НК РФ; доказательства же, полученные в нарушение установленной НК РФ процедуры сбора доказательств, не могут быть признаны допустимыми.

Вопросы получения налоговыми органами информации и материалов от правоохранительных органов регламентированы положениями статей 36, 82 НК РФ.

Так, пункт 2 статьи 36 НК РФ устанавливает, что при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных настоящим Кодексом к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Согласно пункту 3 статьи 82 НК РФ налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

В настоящее время один из проблемных вопросов применения налогового законодательства – являются ли допустимыми доказательствами для целей налогового контроля

результаты проведения оперативно-розыскных мероприятий правоохранительными органами.

Еще в 1999 году Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 04.02.1999 № 18-О разъяснил, что результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности», могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем.

Из вышеуказанной позиции Конституционного Суда РФ можно сделать вывод о том, что полученная налоговым органом от правоохранительных органов информация является поводом для получения доказательств в установленном НК РФ порядке непосредственно самим налоговым органом, и, соответственно, если налоговый орган не допросил лицо в порядке, установленном статьей 90 НК РФ, в протоколе отсутствует отметка о предупреждении свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний (пункт 5 статьи 90 НК РФ), такие представленные правоохранительными органами материалы, содержащие показания свидетеля, являются недопустимым доказательством.

Из этого, в частности, следует и то, что арбитражные суды не имеют оснований признавать обоснованными решения налоговых органов в случае, если основанием для вывода налоговой инспекции о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства явились результаты оперативно-розыскных мероприятий в отсутствие проведения налоговым органом мероприятий налогового контроля, закрепляющих в установленном НК РФ порядке информацию о фактах, изложенных в материалах ОРД.

Данной позиции придерживается и большинство исследователей.

Лермонтов Ю.М. указывает, что объяснение, полученное в порядке, установленном Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности», не может служить надлежащим доказательством фактов, указанных в акте проверки и решении налогового органа; сведения, полученные в результате оперативно-розыскных



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

мероприятий, должны быть подтверждены мероприятиями налогового контроля в порядке, установленном статьями 90–99 НК РФ.¹

Караханян С.Г., Баталова И.С. отмечают, что оперативно-розыскные мероприятия не являются мероприятиями налогового контроля и использование их результатов при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях законом не предусмотрено, в связи с чем указанные авторы обращают внимание на то, что если в ходе оперативно-розыскных мероприятий получены какие-то сведения, которые могут стать доказательствами по делам о рассмотрении налоговых правонарушений, о них должно сообщаться налоговым органам для принятия ими соответствующих мер с целью надлежащего оформления сведений о таких фактах.²

Савицкий А.И. считает, что только оцененные судом по уголовному делу, приговор по которому вступил в законную силу, результаты ОРД могут косвенным образом использоваться в качестве доказательств вместе с самим приговором суда по уголовному делу. Иных случаев самостоятельного использования результатов ОРД в качестве доказательств по налоговым делам действующее законодательство Российской Федерации не предусматривает.³

На недопустимость ссылок налогового органа в обоснование принимаемого решения на материалы, полученные в ходе оперативно-розыскных мероприятий, обращает внимание и Колесниченко Т.В., указывающий на то, что решение налогового органа должно основываться только на тех доказательствах, которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля.⁴

1 Лермонтов Ю.М. *Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации*. – Система ГАРАНТ, 2013.

2 Караханян С.Г., Баталова И.С. *Налоговые проверки: проблемы, анализ, решение*. – Изд-во «Бератор-Паблিশинг», 2008.

3 Савицкий А.И. «Применение результатов оперативно-розыскной деятельности в налоговых спорах» // Журнал «Законодательство», 2009, № 4.

4 Колесниченко Т.В. *Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: научно-практическое пособие* – М.: Юстицинформ, 2012.

Вместе с тем анализ судебной практики арбитражных судов свидетельствует об отсутствии единообразия по исследуемому вопросу.

Часть судов придерживается изложенной выше позиции о недопустимости использования налоговыми инспекциями материалов, полученных в результате оперативно-розыскной деятельности правоохранительных органов, в качестве доказательств.

Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16.02.2011 по делу № А21-2044/2010 указано, что поскольку объяснения физических лиц получены сотрудниками МВД России в соответствии с пунктом 5 статьи 6 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности», результаты допроса этих лиц могли служить лишь основанием для проведения налоговым органом мероприятий налогового контроля.

Аналогично в постановлении ФАС Московского округа от 28.01.2013 по делу № А40-62435/12-116-140 указано, что объяснения, полученные в ходе оперативно-розыскных мероприятий, не могут являться основаниями для подтверждения содержащегося в них факта, являясь лишь основаниями для проведения соответствующих мероприятий налоговым органом.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 07.04.2011 от 07.04.2011 по делу № А43-5795/2010 указано, что показания свидетеля, полученные оперуполномоченным МВД России, являются недопустимым доказательством, поскольку опрос лица произведен не в соответствии с требованиями статьи 90 НК РФ.

В то же время некоторые из арбитражных судов высказывали иную позицию по исследуемому вопросу.

Так, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.06.2011 по делу № А33-9253/2010 указано, что действующее законодательство не содержит запретов на использование письменных доказательств, добытых в результате оперативно-розыскных мероприятий, следовательно, протоколы допросов директоров контрагентов налогоплательщика, полученные в рамках проведения оперативно-розыскной деятельности, не могут быть признаны недопусти-



АКТУАЛЬНАЯ ТЕМА: НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ

мыми доказательствами по мотивам их получения не в порядке статьи 90 НК РФ.

Аналогичная позиция содержится и в целом ряде других судебных актов, в частности в постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 20.08.2010 по делу № А32-24924/2008, ФАС Западно-Сибирского округа от 21.05.2008 по делу № А27-7051/2007-6, Второго арбитражного апелляционного суда от 21.10.2011 по делу № А82-14056/2010.

Анализ судебной практики показал, что Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации по исследуемому вопросу однозначной правовой позиции на настоящий период времени не высказано.

При этом при подготовке этой публикации были обнаружены определения об отказе в передаче дел в Президиум ВАС РФ по спорам, при рассмотрении которых суды придерживались как первого из выявленных подходов (например, определение ВАС РФ от 20.08.2009 № ВАС-10563/09 по делу № А52-1020/2008), так и второго (например, определение ВАС РФ от 30.01.2008 № 492/08).

В постановлении Президиума ВАС РФ от 01.11.2011 № 3312/11 имеется указание на то, что суды при рассмотрении дела не дали оценку

обстоятельствам дела с учетом объяснений и показаний, полученных как налоговой инспекцией, так и правоохранительными органами, однако какой-либо правовой позиции о допустимости использования материалов оперативно-розыскных мероприятий данное постановление не содержит.

Вместе с тем представляется, что вторая из двух приведенных в настоящей публикации правовых позиций противоречит суждениям Конституционного Суда Российской Федерации, изложенным в упомянутом Определении от 04.02.1999, кроме того, данный подход лишает налогоплательщика права на то, чтобы использованные при привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения доказательства были получены с соблюдением установленной НК РФ процедуры, предусматривающей в том числе гарантии, обеспечивающие достоверность получаемых в ходе налогового контроля сведений.

Ввиду отсутствия единообразия судебной практики по исследуемому вопросу представляется необходимой выработка Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации правовой позиции по данной проблеме.



Филимонова Елена Петровна
Судья Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ НУЛЕВОЙ СТАВКИ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ, ДОБЫТЫХ В РАМКАХ ДОГОВОРА О СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Особенностью экономики Дальневосточного региона в числе других является большая концентрация предприятий золотодобывающей отрасли. При осуществлении деятельности между хозяйствующими субъектами в ряде случаев заключаются договоры простого товарищества с целью извлечения прибыли при добыче золота на участках недр. В рамках договоров о совместной деятельности вкладом одного участника являются материальные запасы, трудовые ресурсы, на него возлагается ведение общих дел (в том числе бухгалтерского учета). Вкладом другого участника является право пользования лицензией на право пользования недрами.

В правоприменительной практике Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа возникает вопрос правомерности применения налогоплательщиком (участником договора о совместной деятельности) налоговой ставки 0% по налогу на добавленную стоимость в части операций по реализации банку золота, добытого по договору о совместной деятельности на участке недр, лицензия на разработку которого получена иным участником договора.

Правовая позиция налогового органа при отказе в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость заключается в следующем. Отсутствие у налогоплательщика полученной в установленном законом порядке лицензии на добычу золота на участке недр, разрабатываемом в рамках договора о совместной деятельности, не позволяет воспользоваться налоговой

ставкой, предусмотренной подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). В такой ситуации операции по реализации золота банку на основании подпункта 9 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. Следовательно, право на получение налоговых вычетов не возникает.

Налогоплательщик в обоснование своей правовой позиции ссылается на получение товарищем по договору о совместной деятельности лицензии на право добычи золота на разрабатываемом участке недр и на наличие у него лицензии на право добычи золота на иных участках недр, а также на реализацию золота лицам, поименованным в подпункте 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса; представление документов, предусмотренных пунктом 8 статьи 165 Налогового кодекса; отсутствие в законодательстве запрета на осуществление деятельности по добыче золота по договорам простого товарищества.

Согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса налогообложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0% при реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственным фондам драгоценных металлов и драгоценных камней, Центральному банку Российской Федерации, банкам.



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

В силу пункта 8 статьи 165 Налогового кодекса для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы представляются следующие документы:

– контракт (копия контракта) на реализацию драгоценных металлов или драгоценных камней;

– документы (их копии), подтверждающие передачу драгоценных металлов или драгоценных камней Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

В соответствии со статьей 1041 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону деятельности. При этом сторонами договора о совместной деятельности, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и коммерческие организации.

Статьей 174.1 Налогового кодекса определены особенности исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности).

Ведение общего учета операций, подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса, возлагается на участника товарищества, которым являются российская организация либо индивидуальный предприниматель. При совершении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) на участника товарищества возлагаются обязанности налогоплательщика, установленные главой 21 Налогового кодекса.

Налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и по имущественным пра-

вам, приобретаемым для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения в силу главы 21 Налогового кодекса, в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) предоставляется только участнику товарищества при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этим лицам, в порядке, установленном главой 21 Налогового кодекса.

При осуществлении участником товарищества, ведущим общий учет операций в целях налогообложения, иной деятельности право на вычет сумм налога возникает при наличии раздельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав, используемых при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), и используемых им при осуществлении иной деятельности.

Понятие «добыча драгоценных металлов» в Налоговом кодексе не раскрыто. Поэтому в силу пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса понятия и термины отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

В соответствии с пунктом 1 статьи 4 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» добыча драгоценных металлов может осуществляться исключительно организациями, получившими в установленном порядке специальные разрешения (лицензии).

Статьей 9 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» определено, что пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если федеральными законами не установлены ограничения предоставления права пользования недрами. В случае если федеральными законами установлено, что для осуществления отдельных видов деятельности, связанных с использованием недр, требуются разрешения (лицензии), пользова-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

тели недр должны иметь разрешения (лицензии) на осуществление соответствующих видов деятельности, связанных с использованием недр, или привлекать для осуществления этих видов деятельности лиц, имеющих такие разрешения (лицензии).

Анализ указанных положений законодательства свидетельствует о том, что в рассматриваемой ситуации на применение упомянутой ставки по налогу на добавленную стоимость может претендовать лишь одна организация вне рамок совместной деятельности, осуществляющая добычу драгоценного металла (в соответствии с лицензией), реализующая его для последующей переработки и аффинирования, а также реализующая его лицам, поименованным в подпункте 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса. При этом такая организация должна иметь лицензию на пользование участком недр, на котором осуществляется добыча драгоценных металлов.

Таким образом, налогоплательщик, осуществляющий добычу драгоценных металлов на основании лицензии, выданной иному участнику, не является плательщиком налога на добавленную стоимость, который в силу подпункта 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса может претендовать на применение нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость.

Данный подход при применении вышеука-

занных норм налогового законодательства нашел отражение в постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.10.2012 № Ф03-4434/2012 по делу № А04-221/2012 Арбитражного суда Амурской области.

При анализе судебной арбитражной практики по рассмотрению судами дел со схожими обстоятельствами выявлен иной подход при толковании подпункта 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в постановлении от 21.02.2006 по делу № А58-1446/05 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) признал правомерным применение организацией нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость в отношении драгоценного металла, добытого в рамках договора о совместной деятельности на участке недр, лицензия на право пользования которым имела у другого участника совместной деятельности.

В связи с отсутствием единообразия в толковании и применении судами норм права судебные акты по делу № А04-221/2012 Арбитражного суда Амурской области переданы в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора, но по результатам рассмотрения 11.06.2013 судебные акты по данному делу оставлены без изменения.



Борисов Денис Валерьевич

Судья Арбитражного суда Приморского края

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НДС ОПЕРАЦИЙ ПО СДЕЛКАМ, СВЯЗАННЫМ С ПРИОБРЕТЕНИЕМ ОБЪЕКТОВ МУНИЦИПАЛЬНОГО НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

70

В соответствии с абзацем 2 части 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Статья 146 НК РФ устанавливает операции, которые являются объектом налогообложения, и операции, которые не признаются таковыми.

Федеральным законом от 28.12.2010 № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», пункт 2 статьи 146 НК РФ (операции, не признаваемые объектами налогообложения НДС) был дополнен подпунктом 12, который вступил в силу с 01.04.2011.

В соответствии с данным положением операции по реализации (передаче) на территории Российской Федерации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22.07.2008 № 159-ФЗ «Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 22.07.2008 № 159-ФЗ), объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не являются.

Отметим, что указанные нормы затрагивают интересы субъектов малого и среднего предпринимательства, когда они участвуют в операциях по выкупу муниципального имуще-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

ства (не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями) у местных органов власти.

На первый взгляд, следует вывод, что до 01.04.2011 такие операции подлежали налогообложению НДС в общеустановленном порядке, при этом покупатели муниципального недвижимого имущества выступали в роли налоговых агентов, обязанных перечислить НДС в бюджет.

Соответственно, после 01.04.2011 с подобных операций НДС в силу подпункта 12 пункта 2 статьи 146 НК РФ налоговыми агентами не удерживался.

Рассмотрим возможные спорные ситуации с исчислением и удержанием НДС по операциям, связанным с выкупом муниципального имущества (не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями).

Один из подобных случаев, возникших до 01.04.2011 и связанных с формированием цены сделки и ее юридическим оформлением, был рассмотрен в рамках дела № А16-822/2010.

Так, общество заключило с продавцом (КУМИ) договор купли-продажи муниципального имущества – нежилого помещения, в соответствии с которым продавец обязался передать объект покупателю по акту приема-передачи, а последний обязался принять его, произвести государственную регистрацию и оплатить цену объекта в рассрочку.

Согласно пункту 1.2 договора продажная цена объекта составила 1 448 000 руб.

Общество во исполнение условий договора перечислило на расчетный счет продавца 220 252,71 руб., при этом общая сумма выплат по договору составила 253 384,50 руб.

В соответствии с требованиями статьи 161 НК РФ общество, исполняя обязанности налогового агента, исчислило расчетным путем, удержало из денежных средств в счет цены данного договора и перечислило в бюджет Российской Федерации НДС в сумме 33 131,79 руб.

При этом общество полагало, что уплаченная в бюджет сумма налога на добавленную стоимость в размере 33 131,79 руб. включена в выкупную цену имущества. Однако продавец с таким подходом не согласился, в связи с чем

общество обратилось в суд с иском о взыскании с продавца спорной суммы налога.

Судебные инстанции, рассматривавшие указанный спор, поддержали доводы продавца. При этом суды мотивировали свою позицию следующими соображениями.

В силу статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Понуждение к заключению договора не допускается, кроме случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена Гражданским кодексом Российской Федерации, законом или добровольно принятым обязательством.

Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (статья 422 ГК РФ).

Спорный договор купли-продажи муниципального имущества – нежилого помещения – был заключен сторонами по их свободному волеизъявлению, на добровольных началах.

В силу абзаца 1 статьи 3 Федерального закона от 22.07.2008 № 159-ФЗ субъекты малого и среднего предпринимательства, за исключением субъектов малого и среднего предпринимательства, указанных в части 3 статьи 14 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», и субъектов малого и среднего предпринимательства, осуществляющих добычу и переработку полезных ископаемых (кроме общераспространенных полезных ископаемых), при возмездном отчуждении арендуемого имущества из государственной собственности субъекта Российской Федерации или муниципальной собственности пользуются преимущественным правом на приобретение такого имущества по цене, равной его рыночной стоимости и определенной независимым оценщиком в порядке, установленном Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон об оценочной деятельности).

Таким образом, указанная норма предусматривает возможность возмездного отчуждения



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

имущества по цене, равной его рыночной стоимости и определенной независимым оценщиком.

Согласно статье 12 Закона об оценочной деятельности итоговая величина рыночной или иной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, составленном по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим федеральным законом, признается достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки, если в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, или в судебном порядке не установлено иное.

В силу статьи 13 названного Закона в случае наличия спора о достоверности величины рыночной или иной стоимости объекта оценки, установленной в отчете, в том числе и в связи с имеющимся иным отчетом об оценке этого же объекта, указанный спор подлежит рассмотрению судом, арбитражным судом в соответствии с установленной подведомственностью, третейским судом по соглашению сторон спора или договора или в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, регулирующим оценочную деятельность.

Из материалов дела № А16-822/2010 следует, что согласно отчету об оценке рыночной стоимости объекта недвижимости итоговое значение рыночной стоимости объекта оценки на дату оценки округленно составляет 1 448 000 руб. без учета НДС.

То обстоятельство, что рыночная стоимость объекта недвижимого имущества была определена независимым оценщиком без НДС, является существенным фактором, влияющим в конечном итоге на результат судебного спора между сторонами.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пунктах 2, 3 Информационного письма от 30.05.2005 № 92 «О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком» разъяснил, что в случае оспаривания величины стоимости объекта оценки в рамках рассмотрения конкретного спора по поводу сделки судам следует учитывать, что согласно статье 12 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельно-

сти в Российской Федерации» отчет независимого оценщика является одним из доказательств по делу.

Из материалов дела следует, что при заключении договора купли-продажи покупатель согласился с существенными условиями договора, в том числе и с его ценой. В судебном заседании стороны также не заявляли о наличии каких-либо разногласий при заключении договора.

В судебном порядке отчет об оценке рыночной стоимости объекта и договор купли-продажи не оспаривались.

ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 22.02.2011 № Ф03-137/2011 по делу № А16-822/2010 также указал, что стороны спорного договора при его заключении указали цену продаваемого имущества без учета НДС, что не противоречит статье 421 ГК РФ и не нарушает права покупателя, так как за основу принята рыночная стоимость имущества, определенная независимым оценщиком без учета НДС, достоверности которой давалась оценка.

Таким образом, поскольку в рыночную цену недвижимого имущества НДС не был включен, что также следовало из договора, то у общества не имелось правовых оснований удерживать из денежных средств, предназначенных продавцу, НДС.

Вместе с тем данная ситуация до 01.04.2011 фактически означала, что если муниципальные органы власти сознательно не шли на включение в цену приватизируемого имущества НДС, то покупатели вынуждены были уплачивать налог в бюджет из своего кармана, добавляя тем самым свои издержки в виде НДС к стоимости недвижимого имущества.

Стоит ли указывать, что подобные нюансы при заключении договоров на приобретение недвижимого имущества у местных органов власти покупателями не могли быть учтены в силу того, что представители малого и среднего предпринимательства пребывали в уверенности, что в силу абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ они являются лишь налоговыми агентами, обязанными удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Обязывать же независимого оценщика указывать



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

стоимость недвижимого имущества с учетом НДС покупатель также не могли в силу того, что оценщик в первую очередь руководствуется Законом об оценочной деятельности, который таких требований не содержит.

Подобный случай был рассмотрен арбитражным судом в деле № А12-1349/2010, которое было обжаловано в вышестоящие судебные инстанции, в том числе в порядке надзора в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации.

В частности, в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.03.2011 № 13661/10 по делу № А12-1349/2010 указано, что на основании статьи 8 Закона об оценочной деятельности проведение оценки объектов оценки является обязательным при продаже или ином отчуждении объектов оценки, принадлежащих Российской Федерации, субъектам Российской Федерации или муниципальным образованиям. Статьей 11 Закона установлены общие требования к содержанию отчета об оценке объекта оценки, которые не указывают на обязательность определения итоговой величины стоимости объекта оценки с учетом налога на добавленную стоимость.

Положениями Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО № 3)», утвержденного приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20.07.2007 № 254 (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 20.08.2007 № 10009), в числе требований, предъявляемых к составлению отчета об оценке, его содержанию, описанию в отчете об оценке информации, используемой при проведении оценки, методологии оценки и расчетов, не содержится указаний на определение стоимости объекта оценки с учетом налога на добавленную стоимость.

Так как содержание договора купли-продажи недвижимого имущества, приобретаемого в порядке, предусмотренном статьями 3, 9 Федерального закона от 22.07.2008 № 159-ФЗ, регулируется нормами гражданского законодательства, к условиям такого договора не применяются налоговое законодательство и рекомендации федеральных органов исполнительной власти по применению норм налогового законодательства.

Гражданское законодательство также не предусматривает возможность уменьшения на сумму налога на добавленную стоимость ранее согласованной сторонами договорной цены имущества, определенной независимым оценщиком, в которую сумма налога не включалась.

Таким образом, отметим, что если независимый оценщик указал рыночную цену недвижимого имущества без НДС, то покупатель должен уплатить в бюджет сумму налога из своих собственных средств дополнительно к цене договора о покупке такой недвижимости.

Очередной спорный момент, связанный с приобретением муниципального имущества, — это приобретение муниципальной недвижимости, выкупаемой в порядке приватизации.

Как известно, в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 146 НК РФ передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации, не признается объектом налогообложения НДС.

Казалось бы, приведенная норма не допускает двоякого толкования, однако споры между субъектами предпринимательской деятельности и органами местного самоуправления, представляющими муниципальные власти, в судебной арбитражной практике имеются.

Рассмотрим спорный случай на примере дела № А51-7335/2011.

Согласно материалам дела общество в соответствии с договором купли-продажи муниципального имущества посредством аукциона, заключенным с администрацией городского округа, приобрело нежилые помещения общей площадью 845,2 кв. м, выкупной стоимостью 12 280 030 руб. (без НДС).

Указанные помещения являются муниципальной собственностью на основании выписки из реестра муниципальной собственности городского округа, что подтверждается записью в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Таким образом, в соответствии с требованиями подпункта 3 пункта 2 статьи 146 НК РФ объекта налогообложения НДС возникнуть не должно.



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Вместе с тем налоговый орган в отношении общества провел выездную налоговую проверку, в ходе которой пришел к выводу о том, что недвижимое имущество, приобретенное обществом на аукционе, является имуществом, не закрепленным за муниципальными предприятиями и учреждениями, и составляет муниципальную казну административного территориального образования. Соответственно, положения подпункта 3 пункта 2 статьи 146 НК РФ в рассматриваемом случае на сделку не распространяются.

Данное обстоятельство явилось основанием для доначисления обществу НДС в размере 1 873 225 руб., начисления штрафов и пени.

Не согласившись с доначислением НДС, пени и штрафов, общество обратилось в арбитражный суд.

Суды трех инстанций поддержали позицию общества в полном объеме, ссылаясь на следующее обоснование.

В силу статьи 1 Федерального закона от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц.

Пунктом 1 статьи 51 Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» предусмотрено, что органы местного самоуправления от имени муниципального образования самостоятельно владеют, пользуются и распоряжаются муниципальным имуществом в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

В пункте 2 этой же статьи определено, что органы местного самоуправления вправе передавать муниципальное имущество во временное или в постоянное пользование физическим и юридическим лицам, органам государственной власти Российской Федерации (органам государ-

ственной власти субъекта Российской Федерации) и органам местного самоуправления иных муниципальных образований, отчуждать, совершать иные сделки в соответствии с федеральными законами.

Пунктом 3 указанной статьи установлено, что порядок и условия приватизации муниципального имущества определяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с федеральными законами. Доходы от использования и приватизации муниципального имущества поступают в местные бюджеты.

Из материалов дела следует, что спорное недвижимое имущество в соответствии с решением думы городского округа вошло в прогнозный план приватизации муниципального имущества городского округа.

Недвижимое имущество было реализовано выкупной стоимостью 12 280 030 руб. (без учета НДС) на условиях аукциона, а именно: нежилые помещения общей площадью 845,20 кв.м, которые являются муниципальной собственностью на основании выписки из реестра муниципальной собственности городского округа.

Налог на добавленную стоимость в договоре купли-продажи муниципального имущества не был выделен. Денежные средства за приобретенное имущество перечислены покупателем в полном объеме в доход местного бюджета, что подтверждается письмом управления имущественных отношений администрации городского округа, а также платежным поручением.

После заключения договора купли-продажи нежилых помещений объекты недвижимости по акту приема-передачи были переданы обществу.

Таким образом, передача нежилых помещений в собственность юридического лица была произведена в порядке приватизации.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции, поддержанный постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2011 по делу № А51-7335/2011, а также постановлением Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.11.2011 № Ф03-5297/2011, пришел к выводу о распространении действия



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

подпункта 3 пункта 2 статьи 146 НК РФ на объекты, находящиеся в муниципальной собственности и не закрепленные за муниципальными и государственными предприятиями, в связи с чем спорные операции не подлежали обложению налогом на добавленную стоимость.

Ссылка налогового органа на то, что положения, закрепленные подпунктом 3 пункта 2 статьи 146 НК РФ, к рассматриваемым правоотношениям не могут быть применены, поскольку отчуждаемое имущество не было закреплено за муниципальным предприятием, судами была отклонена, поскольку из системного анализа вышеприведенных норм налогового законодательства следует, что при передаче имущества в порядке приватизации органами государственной власти, уполномоченными на это собственником имущества – Российской Федерацией и (или) органами местного самоуправления, уполномоченным на это собственником имущества – соответствующим муниципальным образованием, объект обложения НДС не возникает.

Таким образом, очевидно, что приобретение муниципального недвижимого имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями в порядке приватизации, для покупателя наиболее предпочтительный вариант, поскольку он позволял избежать уплаты НДС, тогда как приобретение аналогичного имущества вне рамок указанной процедуры вело к приобретению обязанности по уплате НДС в бюджет в порядке абзаца 2 части 3 статьи 161 НК РФ.

Вернемся теперь к положениям Федерального закона от 28.12.2010 № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», в соответствии с которыми операции по реализации (передаче) на территории Российской Федерации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Федеральным законом от 22.07.2008 № 159-ФЗ,

объектом налогообложения с 01.04.2011 налогом на добавленную стоимость не являются.

После введения в пункт 2 статьи 146 НК РФ подпункта 12 судебная практика по рассматриваемому вопросу изменилась.

Примером может служить дело № А27-2268/2011, которое в целом идентично ситуации, рассмотренной нами выше (дело № А16-822/2010).

Как следует из материалов дела № А27-2268/2011, по договору купли-продажи нежилого помещения от 16.03.2009 муниципальное образование в лице председателя комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования (продавец) продало, а общество (покупатель) купило нежилое помещение общей площадью 365,85 кв. м. Стоимость нежилого помещения составила 6 465 000 руб.

По акту приема-передачи 16.03.2009 нежилое помещение передано продавцом покупателю. Платежными поручениями произведена оплата за нежилое помещение. Договор сторонами исполнен. Переход права собственности к истцу зарегистрирован в установленном порядке.

Общество при этом полагало, что в цену, указанную в договоре купли-продажи нежилого помещения, равную оценочной стоимости нежилого помещения общей площадью 365,85 кв. м, входит налог на добавленную стоимость (НДС). Соответственно, перечисление продавцу в составе цены имущества НДС является ошибочным, поскольку он подлежит перечислению в бюджет покупателем как налоговым агентом в силу абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ. Общество обратилось к администрации района с требованием о возврате ошибочно уплаченного НДС.

Отказ продавца возратить налог явился поводом для судебного разбирательства. Соответственно, общество обратилось с иском в арбитражный суд, полагая, что ответчик обогатился за его счет на сумму НДС, которая подлежала исчислению и уплате в бюджет на основании части 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении исковых требований, суды первой, апелляционной и касса-



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

ционной инстанций исходили из того, что изменения по цене нежилого помещения, которая не включает в себя НДС, в договор в установленном законом порядке не вносились; отчет независимого оценщика обществом не оспорен.

Как видим, поначалу судебная практика была полностью идентична делу № А16-822/2010, а также совпадала с позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.03.2011 № 13661/10 по делу № А12-1349/2010.

Вместе с тем на момент передачи дела № А27-2268/2011 в Президиум ВАС РФ пункт 2 статьи 146 НК РФ уже был дополнен подпунктом 12, соответственно, в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 3139/12 по делу № А27-2268/2011 были указанные иные выводы: «...Поскольку в отчете оценщика не содержалось указания на то, что рыночная стоимость недвижимого имущества включала в себя также и сумму налога на добавленную стоимость, суды пришли к выводу о недоказанности обществом данного обстоятельства и возникновения на стороне продавца – комитета – неосновательного обогащения в размере спорной суммы.

Таким образом, по мнению судов, при возникновении спора о цене муниципального имущества, определенной на основании отчета оценщика, и невозможности установления из отчета того, каким образом была рассчитана рыночная стоимость – с учетом налога на добавленную стоимость или без такового, необходимо исходить из презумпции, что указанная в отчете стоимость не включала в себя налог на добавленную стоимость.

Однако, по мнению Президиума ВАС РФ, при рассмотрении указанного вопроса надлежит учитывать следующее.

В соответствии со статьей 3 Закона об оценочной деятельности под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой этот объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

В силу статьи 12 Закона об оценочной де-

ятельности итоговая величина рыночной стоимости объекта оценки, указанная в отчете, признается достоверной и рекомендуемой для целей совершения сделки с объектом оценки.

Таким образом, в случае если определение рыночной стоимости производится для совершения сделки по отчуждению имущества и операции по реализации этого имущества облагаются налогом на добавленную стоимость, предполагается, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя налог на добавленную стоимость.

При данном подходе указание на то, что рыночная стоимость объекта для цели совершения сделки была определена оценщиком без учета налога на добавленную стоимость, должно следовать из отчета.

В рассматриваемом деле комитет не представил доказательств, свидетельствующих о том, что рыночная стоимость продаваемого имущества определялась оценщиком без учета налога на добавленную стоимость.

Кроме того, в отношении спорной сделки по реализации муниципального имущества судам необходимо было также учитывать положения Налогового кодекса, регламентирующие порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при реализации муниципального имущества, составляющего муниципальную казну.

Из положений абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ следует, что при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в отношении операций по реализации муниципального имущества покупатель как налоговый агент должен исходить из того, что подлежащий выплате продавцу доход уже включает в себя налог на добавленную стоимость, поскольку именно из данного дохода и должна быть удержана покупателем подлежащая перечислению в бюджет сумма указанного налога.

С учетом изложенного судам при рассмотрении настоящего дела необходимо было исходить из того, что, поскольку иное не было доказано ответчиком, определенная договором на основании отчета оценщика цена муниципально-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

го имущества включала в себя налог на добавленную стоимость в размере 986 186 руб. Эта уплаченная комитету сумма представляет собой неосновательное обогащение и подлежит возврату.

Как видим, позиция ВАС РФ в сравнении с постановлением Президиума ВАС РФ от 17.03.2011 № 13661/10 по делу № А12-1349/2010 изменилась существенно.

Вместе с тем основная мысль в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 3139/12 по делу № А27-2268/2011 заключается в том, что цена, определенная на основе рассчитанной независимым оценщиком рыночной стоимости, включает в себя налог на добавленную стоимость в случае, если операции по реализации этого имущества облагаются налогом на добавленную стоимость.

До 01.04.2011 рассматриваемые спорные операции облагались НДС в порядке абзаца 2 пункта 3 статьи 161 НК РФ, тогда как после указанной даты в силу подпункта 12 пункта 2 статьи 146 НК РФ уже не подлежали налогообложению.

Таким образом, с учетом вышеизложенного следует, что если договор был заключен

сторонами до 01.04.2011 (и право собственности перешло до указанной даты), то покупатель в соответствии с требованиями статьи 161 НК РФ должен был удерживать НДС из денежных средств, предназначенных в счет оплаты цены по договору, и перечислять его в бюджет Российской Федерации.

При этом согласно постановлению Президиума ВАС РФ от 17.03.2011 № 13661/10 покупатель перечислял НДС в бюджет сверх цены договора, т.е. из своего кармана.

В соответствии же с постановлением Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 № 3139/12 покупатель перечислял НДС в бюджет, удерживая его из стоимости сделки.

Применительно к ситуациям, складывавшимся после введения в действие Федерального закона от 28.12.2010 № 395-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», покупатель в сделках с рассматриваемым недвижимым имуществом уже не является плательщиком НДС в силу подпункта 12 пункта 2 статьи 146 НК РФ.



Зайцева Елена Вадимовна
Помощник судьи Арбитражного суда
Приморского края

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: КОГДА ЕСТЬ ПРАВО НА ВЫЧЕТ

Косвенное налогообложение играет ведущую роль в налоговой системе Российской Федерации. В настоящее время, наверное, не найти налогового юриста, который хотя бы раз не сталкивался с проблемой налоговых вычетов по НДС и возмещения НДС.

Анализ норм главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) позволяет сделать вывод о том, что налоговые вычеты по НДС представляют собой особую процедуру уменьшения суммы налога, исчисленного налогоплательщиком со всех объектов налогообложения за истекший налоговый период, на прямо установленные налоговым законодательством суммы. Право на применение налогоплательщиком налоговых вычетов закреплено пунктом 1 статьи 171 НК РФ, однако, чтобы его реализовать, налогоплательщик НДС должен соблюсти ряд условий, предусмотренных законом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Порядок применения налоговых вычетов установлен статьей 172 НК РФ. Данная статья предусматривает, что вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Налогоплательщик обязан подтвердить правомерность применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость документально в виде представления надлежащим образом оформленных счетов-фактур, а также первичных документов, подтверждающих принятие на учет приобретенных товаров по требованию налогового органа.

При этом требования о соблюдении порядка оформления первичных учетных документов относятся не только к наличию всех установленных реквизитов, но и к достоверности сведений, которые в них содержатся.

Из содержания положений статей 171, 172 НК РФ следует, что для правомерного и обоснованного предъявления сумм налога к возмещению из бюджета налогоплательщик должен соблюсти совокупность условий:

- наличие счета-фактуры по приобретенным товарам (работам, услугам);
- наличие соответствующих первичных документов, подтверждающих принятие их к учету;
- использование приобретенных товаров (работ, услуг) в операциях, признаваемых объектом налогообложения.

Таким образом, для обоснования права на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета документы, на которые ссылается заявитель в подтверждение обоснованности возмещения спорной суммы налога на добавленную стоимость, должны отвечать указанным выше требованиям и достоверно свидетельствовать



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает право налогоплательщика на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета.

Принять к вычету НДС налогоплательщик может только по тем товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые предназначены для операций, признаваемых объектами обложения НДС. Напомним, что состав объектов налогообложения по НДС определен пунктом 1 статьи 146 НК РФ.

В противном случае это приведет к двойному обложению сумм «входного» налога. Чтобы этого избежать и используется механизм применения вычетов. Кстати, это согласуется и с общим правилом отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), установленным пунктом 1 статьи 170 НК РФ.

Причем для выполнения этого условия не важно, где используются приобретенные ресурсы: непосредственно в производственном процессе или связаны с налогооблагаемой деятельностью налогоплательщика как-то иначе.

Заметим, что воспользоваться вычетом налогоплательщик вправе даже тогда, когда изначально товары приобретались для деятельности, не облагаемой налогом, но фактически использованы в налогооблагаемых операциях. Обращаем ваше внимание на то, что глава 21 НК РФ никак не связывает момент применения вычета с моментом фактического использования приобретенных ресурсов в налогооблагаемых операциях, т.е. к вычету принимаются суммы налога по приобретенным ресурсам, а не по приобретенным и отпущенным в производство. Более того, в полном объеме к вычету принимается НДС даже по таким видам расходов, которые в бухгалтерском учете носят название расходов будущих периодов.

В качестве следующего основного условия, установленного законодателем, выступает принятие товаров, работ, услуг, имущественных прав к учету. Правда, что, собственно, следует понимать под принятием к учету, глава 21 НК РФ не разъясняет, как не уточняет и того, о каком учете вообще идет речь – налоговом, бухгалтерском или складском.

В связи с этим при выполнении данного условия у налогоплательщика зачастую возникают спорные ситуации с налоговиками, оспаривающими правомерность применения вычетов.

В отсутствие в главе 21 НК РФ специального порядка принятия к учету приобретенных материальных и иных ресурсов налогоплательщик должен руководствоваться правилами о принятии к учету товаров (работ, услуг), установленными бухгалтерским законодательством. Напомним, что в соответствии с нормами статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) все хозяйственные операции, совершаемые организациями, оформляются первичными учетными документами, служащими основой для ведения бухгалтерского учета. Иначе говоря, основанием для отражения любой хозяйственной операции (в т.ч. и по приобретению товаров, работ, услуг, имущественных прав) в бухгалтерском учете выступает первичный бухгалтерский документ. Причем по общему правилу, установленному пунктом 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, все организации используют типовые формы первичных учетных документов, разработанные и утвержденные Госкомстатом России по согласованию с Минфином России и Минэкономки России. И только в случае отсутствия типовых форм Закон № 402-ФЗ допускает использование форм первичных учетных документов, разработанных компаниями самостоятельно, и то при условии, что эти формы содержат все реквизиты, относимые Законом № 402-ФЗ в состав обязательных, а использование форм закреплено в учетной политике организации.

Исходя из этого, доказательством выполнения условия налогоплательщика о принятии товаров (работ, услуг), имущественных прав к учету является наличие необходимых первичных документов.

Напоминаем, что первичный бухгалтерский документ только тогда обладает юридической силой, когда он составлен по надлежащей форме, все его реквизиты заполнены, свободные строки прочеркнуты, он подписан надлежащим образом, а в необходимых случаях еще и скреплен печатью организации.



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Поэтому, если первичные документы, связанные с приобретением товаров (работ, услуг), имущественных прав, имеют какие-то дефекты, то у налогоплательщика всегда есть шанс отказать в вычете по причине того, что условие о принятии к учету не исполнено.

Норма о том, что именно счет-фактура является документальным основанием для применения вычета по НДС, закреплена в пункте 1 статьи 169 НК РФ. Причем это касается как отношений «покупатель – продавец», так и отношений «налоговый агент – продавец».

При этом нужно отметить, что счет-фактура – это не единственный документ, по которому налогоплательщик-покупатель может применить вычет. Например, при импорте товаров иностранный поставщик не выставляет покупателю счет-фактуру, поэтому в этом случае основанием для применения вычета по «ввозному» налогу у импортера выступают таможенная декларация и документы, свидетельствующие о том, что налог на таможне уплачен. При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) в сторону увеличения основанием для получения вычета у покупателя выступает корректировочный счет-фактура, выставленный продавцом.

Тем не менее по общему правилу именно счет-фактура выступает документальным основанием для принятия сумм «входного» налога к вычету, в связи с чем к счетам-фактурам налоговики проявляют особый интерес. Ведь в пункте 2 статьи 169 НК РФ закреплено важнейшее правило, касающееся применения вычетов, о котором налогоплательщик НДС должен помнить всегда. Согласно указанной норме счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5, 5.1 и 6 статьи 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Если основанием для применения вычета выступает корректировочный счет-фактура, то он должен соответствовать требованиям пунктов 5.2 и 6 статьи 169 НК РФ.

Необходимо отметить, что с 01.01.2010 ошибки в счетах-фактурах и корректировочных

счетах-фактурах, не препятствующие налоговикам при проверке идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, не могут служить основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога. При этом НК РФ прямо установлено, что невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа в вычете.

При выполнении указанных выше условий любой налогоплательщик получит право принять НДС к вычету.

Несомненно, судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Понятие «добросовестность налогоплательщика» было введено в судебную практику 25 июля 2001 г. Определением Конституционного Суда РФ № 138-О. И, несмотря на то, что оно было применено исключительно в отношении налогоплательщиков, недобросовестно пользующихся нормой пункта 2 статьи 45 НК РФ, достаточно быстро превратилось в универсальный инструмент общения налоговиков с компаниями по обширному кругу вопросов. Позднее в Определении от 18 января 2005 г. № 36-О Конституционный Суд РФ указал на недопущение судами универсализации понятия «добросовестность налогоплательщика», поскольку в этом Определении дается разъяснение по вопросу применения налоговых санкций в сфере правоотношений, возникающих между налогоплательщиками и кредитными учреждениями, и им нельзя руководствоваться при принятии решения по спорам, предметом рассмотрения которых служат иные правоотношения.

Однако разъяснение Конституционного Суда РФ в данном случае не было услышано, и понятие «добросовестность налогоплательщика» на сегодняшний день является достаточно емким и широко применяется. Мало того, для закрепления понятия «добросовестность налогоплательщика» и универсализации его применения арбитражными судами Пленум Высшего



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Арбитражного Суда РФ принял постановление от 12 октября 2006 года № 53, в пункте 10 которого указал, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Указанная позиция ВАС РФ полностью корреспондирует с выводами Конституционного Суда Российской Федерации, данными им в Определении от 16 октября 2003 года № 329-О. В указанном Определении КС РФ указывает, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Даже при поверхностном анализе указанных судебных актов высших судебных инстанций становится очевидно, что они так и не дали четкого правового понятия терминам «добросовестность налогоплательщика» и «необоснованная налоговая выгода», а все их указания фактически свелись к толкованию судами представленных сторонами спора доказательств, которые в соответствии с пунктом 1 статьи 71 АПК РФ оцениваются по внутреннему убеждению каждого конкретного судьи.

Таким образом, основную роль в применении норм материального права играют в данном случае именно доказательства и доказывание, а знание тонкостей процесса и умение пользоваться ими зачастую позволяет налогоплательщику, используя процессуальные механизмы, оказывать влияние на ход и результат арбитражного процесса в целом.

В постановлении ВАС РФ от 12.10.2006

№ 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» было зафиксировано, что обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган. При рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в указанном постановлении определил, какая налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); или если налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом было указано, какие обстоятельства могут свидетельствовать о необоснованной налоговой выгоде.

Общая тенденция свидетельствует о том, что арбитражный суд, принимая решения, подвергает сомнениям доводы налогового органа и достаточно строго проверяет обстоятельства дела, связанные с фирмами-однодневками, и не полагается только на формальное наличие тех или иных признаков недобросовестности (постановление ФАС Московского округа от 11.05.2011 № КА-А41/3836-11 по делу № А41-2680/10; постановление ФАС Московского округа от 27.04.2011 № КА-А40/3535-11 по делу № А40-93905/10-75-370; постановление ФАС Московского округа от 19.04.2011 № КА-А40/3183-11 по делу № А40-80270/10-127-404; постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.05.2011 по делу № А66-5592/2010; постановление ФАС Уральского округа от 25.04.2011 № Ф09-2108/11-С3 по делу № А07-12416/2010).

Вместе с тем налогоплательщикам все же следует внимательно относиться к контрагентам, у которых присутствуют многочисленные при-



НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

знаки недобросовестности, так как есть большой риск, что налоговый орган заинтересуется налогоплательщиком именно в связи с его сделками с фирмами-однодневками.

Налоговым органам, в свою очередь, следует доказывать факты несовершения конкретных хозяйственных операций налогоплательщиком и неведения реальной деятельности его контрагентом. Действительно, налоговые органы, не обращая внимания на реальное осуществление хозяйственных операций, отказывают организациям в налоговых вычетах, используя любые (даже незначительные) огрехи в документах.

Раскрывающими фиктивность (имитацию) сделок налогоплательщика будут являться данные о налоговой нелегитимности и недобросовестности контрагента. К их числу могут относиться установленная недостоверность документов в связи с их подписанием от лица контрагента неустановленными лицами, а также от лица несуществующего хозяйствующего субъекта – фиктивного контрагента.

Однако необходимо доказать не только данные обстоятельства (как ранее действовали налоговые органы), но также то, что налогоплательщик действовал без должной осмотритель-

ности. Подобное указание должно существенно изменить практику работы налоговых органов в части сбора доказательств.

Налоговым органам недопустимо вменять ответственность только по формальным признакам (отсутствие по месту регистрации, представление «нулевой» налоговой отчетности и т.п.), игнорируя факты реального осуществления хозяйственной операции.

Подобная позиция уже нашла отражение в ряде судебных решений, в которых указано, что подписание документов неустановленными лицами не является доказательством недобросовестности налогоплательщика (без доказывания зависимости участников сделки и наличия цели получения недобросовестной налоговой выгоды). Обращено внимание на то, что добросовестность налогоплательщика заключается в проверке правоспособности и надлежащей государственной регистрации в качестве юридического лица, а также на необходимость доказывания юридической, экономической и иного вида зависимости в действиях участников хозяйственных сделок (постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09, постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 15658/09).



Трофимова Ольга Николаевна
Судья Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО ДЕЛАМ О ВЗЫСКАНИИ НАЛОГОВ В СУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ НА ОСНОВАНИИ ПОДПУНКТА 3 ПУНКТА 2 СТАТЬИ 45 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ¹

Статья 45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) устанавливает, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) требования об уплате налога.

Согласно пункту 2 указанной нормы права в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом.

Подпункт 3 пункта 2 настоящей статьи устанавливает случаи взыскания налога в судебном порядке: взыскание производится в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Анализ рассмотренных за 2010–2012 годы Федеральным арбитражным судом Дальневосточного округа дел свидетельствует о том, что судом кассационной инстанции не рассмотрено ни одного дела, где бы налоговый орган выступал в качестве заявителя о взыскании с налогоплательщика налога в соответствии с требованиями подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Кодекса. Напротив, были рассмотрены дела, по которым налогоплательщики со ссылкой на нарушение указанной нормы права оспаривают решения, постановления и действия налоговых инспекций по бесспорному взысканию недоимки по налогам, пеней и штрафных санкций. При этом в шести случаях из семи рассмотренных дел не нашли подтверждения факты изменения налоговым органом юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Указанное свидетельствует о том, что ни налоговые органы, ни налогоплательщики активно не применяют указанную норму права при возникновении спорных ситуаций между ними. Возможно, это связано с тем, что такие ситуации практически не возникают, а возможно, с тем, что данная норма права в том числе не раскрывает ни понятия статуса и характера деятельности налогоплательщика, ни то, каким образом налоговый орган может изменить статус и характер деятельности налогоплательщика и как это должно быть оформлено.

¹ Обсуждено на заседании Президиума Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа 26.07.2013.



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Суд кассационной инстанции считает, что положительную роль сыграла сформировавшаяся правовая позиция по применению указанной нормы права, изложенная в Постановлениях Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а именно: в пункте 9 Постановления от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в пункте 8 Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в пункте 7 Постановления от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации», а также в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.06.2010 № 16064/09, которая учитывается арбитражными судами округа при рассмотрении аналогичных дел.

Анализ практики рассмотрения спорной категории дел выявил ряд типичных ситуаций при применении положений подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ и позволил выработать следующие правовые подходы.

1. Если доначисление налоговой инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления налогоплательщиком документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками, то такие нарушения не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, и при вынесении налоговым органом решения о беспорном взыскании указанных сумм не нарушаются положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решений налогового органа о взыскании налогов, пеней, штрафов за счет денежных средств

на счетах налогоплательщика в банке, о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке.

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены в полном объеме. При этом суд руководствовался подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, в соответствии с которым при изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогоплательщика взыскание налога производится в судебном порядке. По мнению суда, основанием для принятия оспариваемого решения послужил вывод налогового органа о мнимости сделок, заключенных обществом со своими контрагентами, что свидетельствует об изменении инспекцией юридической квалификации сделок, в связи с чем налоговый орган не имел право взыскивать доначисленные налоги, штрафы и пени в беспорном порядке.

Суд апелляционной инстанции исключил указанный вывод суда первой инстанции из мотивировочной части решения, обоснованно признав его ошибочным, так как отсутствие доказательств, подтверждающих реальность хозяйственных операций, и указание в связи с этим на мнимость спорных сделок не является изменением юридической квалификации сделок.

Суд кассационной инстанции подтвердил правомерность выводов апелляционного суда, оставив его постановление без изменения, тем более что указанные выводы соответствуют правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 01.06.2010 № 16064/09 (постановление ФАС ДВО от 16.02.2011 № Ф03-9861/2010).

Аналогичные выводы содержатся также в постановлениях ФАС ДВО от 19.08.2010 № Ф03-3205/2010, от 10.10.2012 № Ф03-4006/2012 (Определением от 09.01.2013 № ВАС-17752/12 отказано в передаче данного дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), ФАС Северо-Западного округа от 02.07.2010 по делу № А42-4081/2009, от 05.07.2011 по делу № А42-6590/2010, от 14.11.2012 по делу № А56-17473/2012, ФАС По-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

волжского округа от 14.12.2010 по делу № А57-5462/2010, ФАС Уральского округа от 08.02.2010 № Ф09-277/10-СЗ, ФАС Центрального округа от 10.02.2010 по делу № А08-4122/2009-16.

Следует также отметить, что во время подготовки настоящего обобщения на рассмотрение Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Определением от 14.05.2013 № ВАС-3372/13 передано дело № А33-7762/2011 Арбитражного суда Красноярского края для пересмотра в порядке надзора постановлений Третьего арбитражного апелляционного суда от 06.08.2012 и Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.11.2012 по тому же делу.

Предметом настоящего дела явились решения налоговой инспекции по взысканию с налогоплательщика в том числе недоимки по единому социальному налогу (далее – ЕСН, налог), соответствующих пени и штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках и о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, а также действия по принятию оспариваемых решений; бездействие, выразившееся в несовершении действий по отзыву инкассовых поручений.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из того, что инспекция доначислила к уплате налог исключительно на основании реальных отношений сторон, при вынесении решения юридическая переквалификация сделок не производилась, поскольку не менялись характеристика предмета, другие существенные условия сделок, их оценка с целью отнесения к тому или иному виду сделок.

Суд апелляционной инстанции, частично отменяя решение суда первой инстанции и соглашаясь с доводами предпринимателя, пришел к выводу, что в рассматриваемом споре имела место юридическая переквалификация сделок, поскольку заключенные предпринимателем сделки с организациями-аутсорсерами факти-

чески признаны налоговым органом мнимыми сделками, гражданско-правовые сделки (договоры) возмездного оказания услуг с физическими лицами переквалифицированы в трудовые договоры.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

В своем Определении Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указал, что в рассматриваемом по настоящему делу случае доначисление инспекцией налогов, в том числе ЕСН, начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности произошло не в результате переквалификации гражданско-правовой сделки, а в результате установления налоговым органом факта получения предпринимателем необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы по данному налогу.

Поскольку не менялись характеристика предмета, другие существенные условия сделок, доначисление налоговой инспекцией налогоплательщику ЕСН, начисление пеней и взыскание штрафов не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, поэтому при вынесении решения о беспорном взыскании налоговой инспекцией не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

При этом в Определении имеется ссылка на аналогичную правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.06.2010 № 16064/09.

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.07.2013 № 3372/13 постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 06.08.2012 и Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.11.2012 по делу № А33-7762/2011 Арбитражного суда Красноярского края отменены. Решение Арбитражного суда Красноярского края от 05.04.2012 по тому же делу оставлено без изменения.

Следовательно, Высшая судебная инстанция в очередной раз подтвердила свою правовую позицию, заключающуюся в том, что в случае, если доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

результате представления налогоплательщиком документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций со своими поставщиками, то такое доначисление инспекцией налогоплательщику налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не может рассматриваться как обусловленное изменением юридической квалификации сделок.

2. Необоснованное применение налогоплательщиком специального налогового режима и доначисление в связи с этим налоговым органом к уплате налогов по общей системе налогообложения не является изменением юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика и, соответственно, не влечет взыскания доначисленных налогов в судебном порядке в соответствии с требованиями подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконными действий налоговой инспекции по принудительному взысканию налогов, пеней, штрафов.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда заявленные требования удовлетворены в полном объеме. Оба судебных акта мотивированы тем, что налоговым органом, осуществившим доначисление предпринимателю к уплате налогов по общей системе налогообложения, изменен его статус в налоговых правоотношениях как плательщика, применяющего систему налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД), на плательщика, который обязан уплачивать налоги по общей системе налогообложения, поэтому подлежит применению подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, в соответствии с которым при изменении статуса и характера деятельности налогоплательщика взыскание налога производится только в судебном порядке, следовательно, вынесение решения о взыскании

задолженности за счет денежных средств на счетах предпринимателя в банке и выставление на его расчетный счет инкассовых поручений является неправомерным.

Суд кассационной инстанции отменил принятые судебные акты и отказал предпринимателю в удовлетворении заявленных требований, так как пришел к выводу, что ни статус, ни характер деятельности предпринимателя инспекцией при доначислении ему налогов по общей системе налогообложения не были изменены.

Выводы суда кассационной инстанции основаны на том, что предприниматель применял систему налогообложения в виде ЕНВД и его деятельность была связана с осуществлением ремонтно-строительных работ по договорам, заключенным как с физическими, так и с юридическими лицами.

Осуществление налогоплательщиком ремонтно-строительных работ по договорам, заключенным с юридическими лицами, не подпадает под налогообложение единым налогом на вмененный доход.

Доначисление инспекцией предпринимателю, применявшему ЕНВД, налогов по общей системе налогообложения не является переквалификацией характера и статуса налогоплательщика. Выявленное частичное несоответствие избранного предпринимателем режима налогообложения к таковым не относится, поэтому у инспекции имелись правовые основания для внесудебного взыскания налогов, пени и штрафов (постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.07.2012 № Ф03-2728/2012).

Определением от 19.10.2012 № ВАС-12922/12 отказано в передаче данного дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Аналогичная правовая позиция нашла отражение также в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 31.05.2013 № Ф03-1636/2013, постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14.11.2012 по делу № А56-17473/2012.

Однако по спорной ситуации имеется иная правовая позиция арбитражных судов.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа придерживается позиции, что



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

начисление налоговым органом по результатам налоговых проверок налогоплательщику к уплате налогов не в соответствии с тем налоговым режимом, на котором налогоплательщик находится, свидетельствует об изменении статуса налогоплательщика и характера его деятельности, так как влечет возникновение у него иных прав и обязанностей по исчислению и уплате налогов.

Данная правовая позиция нашла отражение в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.12.2008 по делу № А33-5544/2008 (Определением от 21.04.2009 № ВАС-4392/09 отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), от 19.12.2008 по делу № А33-6113/2008 (Определением от 24.04.2009 № ВАС-4566/09 отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации), от 08.02.2011 по делу № А33-501/2010, от 04.05.2011 по делу № А74-2969/2010, от 02.06.2011 по делу № А33-2919/2010.

ФАС Дальневосточного округа также рассмотрено одно дело, по которому постановлением от 10.12.2012 № Ф03-5162/2012 оставлены без изменения решение от 17.05.2012, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2012 по делу № А51-9104/2011 Арбитражного суда Приморского края и подтверждены выводы судов обеих инстанций, что «перевод» налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения на общую систему налогообложения свидетельствует об изменении

инспекцией статуса и характера деятельности налогоплательщика, в связи с чем взыскание с него доначисленных налогов, пени и штрафных санкций возможно только в судебном порядке, поэтому принятые налоговым органом решения и постановление об их взыскании во внесудебном порядке признаны недействительными как не соответствующие положениям подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

При этом судами учтено, что вступившими в законную силу судебными актами по ранее рассмотренному делу № А51-2526/2011 подтверждена в части законность решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки, о доначислении налогоплательщику налогов по общей системе налогообложения, то есть суды подтвердили то обстоятельство, что налогоплательщик осуществляет деятельность, доходы от которой подлежат обложению по общей, а не по упрощенной системе налогообложения, что свидетельствует об изменении налоговым органом статуса и характера деятельности налогоплательщика. Поэтому, когда налоговый орган решил во внесудебном порядке взыскать с последнего доначисленные по результатам выездной налоговой проверки налоги, пени и штрафные санкции, то арбитражный суд правомерно по заявлению налогоплательщика признал решения и постановление об их взыскании во внесудебном порядке недействительными как не соответствующие положениям подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.



Михайлова Анна Ивановна
Судья Шестого арбитражного
апелляционного суда

ОБЗОР ПРАКТИКИ РАССМОТРЕ- НИЯ ДЕЛ ПО ВОПРОСАМ КВАЛИФИКАЦИИ ПЛАТЕЖЕЙ В ДЕЛЕ О БАНКРОТСТВЕ, ВКЛЮЧАЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ¹



Булавина Мария Александровна
Помощник судьи Шестого
арбитражного апелляционного суда

Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) введен в действие с 3 декабря 2002 года, однако вопросы, связанные с квалификацией требований кредиторов, как наиболее острые не сразу нашли единообразное разрешение судами различных инстанций.

По общему правилу с момента принятия судом заявления о признании должника несостоятельным (банкротом) на требования кредиторов начинается распространяться особый правовой режим с целью их справедливого удовлетворения. Он предполагает включение данных требований в реестр требований кредиторов и удовлетворение в соответствии с очередностью, установленной Законом о банкротстве.

Вместе с тем, как правило, должник после принятия судом заявления о признании его несостоятельным (банкротом) продолжает осуществлять хозяйственную деятельность. В связи с этим у него возникают новые расходы: оплата текущих коммунальных и эксплуатационных платежей, выплата заработной платы работникам, уплата налогов, сборов и иных обязательных платежей, непосредственно связанных с проведением самих процедур банкротства.

При этом контрагенты должника, оказывающие ему данные услуги, должны быть мотивированы на продолжение хозяйственных отношений с ним. В противном случае деятельность должника была бы парализована, что привело

¹ Утвержден на заседании Президиума Шестого арбитражного апелляционного суда 14.06.2013.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

бы к невозможности восстановления его платежеспособности, формирования конкурсной массы и ее распределения между кредиторами.

Такая льгота предоставлена статьей 5 Закона о банкротстве, которой эти платежи названы текущими. В соответствии с определением текущих платежей, данных в указанной статье, под ними понимаются денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом, если иное не установлено настоящим федеральным законом. Возникшие после возбуждения производства по делу о банкротстве требования кредиторов об оплате поставленных товаров, оказанных услуг и выполненных работ являются текущими.

Требования кредиторов по текущим платежам не подлежат включению в реестр требований кредиторов и удовлетворяются согласно статье 134 Закона о банкротстве вне очереди за счет конкурсной массы.

Именно этот льготный порядок удовлетворения требований кредиторов обуславливает остроту вопроса, поскольку зачастую вызывает желание у недобросовестных кредиторов придать своим требованиям статус текущих путем использования различных юридических и фактических манипуляций.

Для решения вопросов, возникающих в практике арбитражных судов при квалификации тех или иных видов требований в качестве текущих платежей, формирования правильного подхода к этим вопросам Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации сформулированы правовые позиции в Постановлениях Пленума от 22.06.2006 № 25 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 25), от 23.07.2009 № 63 «О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве» (далее – Постановление Пленума ВАС № 63), от 23.07.2009 № 60 «О некоторых вопросах, связанных с принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 296-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 60).

В настоящей статье рассмотрены наиболее часто встречающиеся споры по данной категории дел в практике Шестого арбитражного апелляционного суда.

Обязательства по уплате налогов и обязательных платежей

В рамках дела № А04-2747/2011 Арбитражного суда Амурской области Федеральная налоговая служба обратилась в суд с заявлением о включении в реестр требований кредиторов МУП «РЭУ № 3» штрафа в сумме 10 684 руб. 82 коп. за предоставление недостоверных сведений о стаже четырех застрахованных лиц за IV квартал 2011 года, необходимых для осуществления персонифицированного учета в системе государственного пенсионного страхования, взысканного с МУП «РЭУ № 3» решением Арбитражного суда Амурской области от 10.07.2012 по делу № А04-4401/2012.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что указанная сумма штрафа не подлежит включению в реестр требований кредиторов, поскольку является текущим обязательством.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 23.10.2012 определение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Постановлением Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.03.2013 судебные акты нижестоящих судов оставлены без изменения.

Судом кассационной инстанции отмечено, что, исходя из положений абзаца 5 пункта 1 статьи 4, пункта 1 статьи 5 и пункта 3 статьи 63 Закона о банкротстве, текущими являются только обязательные платежи, возникшие после возбуждения дела о банкротстве (после даты принятия заявления о признании должника банкротом); обязательные платежи, возникшие до возбуждения дела о банкротстве, независимо от срока их исполнения не являются текущими ни в какой процедуре (пункт 1 Постановления Пленума ВАС РФ № 60).

Требования кредиторов третьей очереди по возмещению убытков в форме упущенной



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

выгоды, взысканию неустоек (штрафов, пеней) и иных финансовых санкций, в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, учитываются отдельно в реестре требований кредиторов и подлежат удовлетворению после погашения основной суммы задолженности и причитающихся процентов (пункт 3 статьи 137 Закона о банкротстве).

Законом о банкротстве не предусмотрено такого квалифицирующего признака для признания штрафа текущим платежом, как дата привлечения к ответственности. Квалификация требования об уплате штрафа зависит от даты совершения правонарушения.

Поскольку предприятие было привлечено к ответственности за предоставление в неполном и недостоверном объеме обязательных сведений, необходимых для индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования, за 2011 год, срок предоставления которых установлен не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, то есть в данном случае 15.02.2012, а конкурсное производство в отношении должника возбуждено 20.10.2011, указанный штраф должен быть отнесен к текущим платежам.

При таких обстоятельствах взысканная в судебном порядке с должника в ходе конкурсного производства санкция за нарушение установленного законом порядка отчетности в сфере государственного пенсионного страхования, не связанная к тому же с требованием об уплате задолженности по каким-либо платежам во внебюджетный фонд, включении в реестр требований кредиторов должника, в том числе в порядке пункта 3 статьи 137 Закона о банкротстве, не подлежала в любом случае.

В рамках дела № А73-12734/2011 Арбитражного суда Хабаровского края ХКГУП «Крайдорпредприятие» обратилось в Арбитражный суд Хабаровского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС России № 6 по Хабаровскому краю от 20.10.2011 о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет денежных средств на счетах

налогоплательщика, в соответствии с которым предприятию начислена недоимка по налогу на добавленную стоимость в размере 8 180 662 руб.

В обоснование своих требований предприятие указывало на то, что требование об уплате недоимки по НДС за II квартал 2011 года имеет статус реестровых платежей и должно быть включено в реестр требований кредиторов должника.

Отказывая в удовлетворении заявления, суд первой инстанции исходил из следующего.

В силу статьи 5 Закона о банкротстве под текущими платежами понимаются денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после даты принятия заявления о признании должника банкротом.

В соответствии с разъяснениями, содержащимися в пункте 8 Постановления Пленума ВАС РФ № 25, при применении положений пункта 1 статьи 5 Закона о банкротстве и решении вопроса о моменте возникновения обязательного платежа для целей отнесения соответствующих требований к текущим или к подлежащим включению в реестр требований кредиторов учитывается, что датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода, а не дата представления налоговой декларации или дата окончания срока уплаты налога.

Согласно статье 163 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый период по НДС устанавливается как квартал.

Следовательно, обязанность по уплате налога за II квартал 2011 года в сумме 24 541 982 руб. образовалась у предприятия 30.06.2011.

Поскольку заявление ХКГУП «Крайдорпредприятие» о признании себя несостоятельным (банкротом) принято определением Арбитражного суда Хабаровского края от 24.05.2011 по делу № А73-4087/2011, обязанность по уплате суммы НДС за II квартал 2011 года приходится на дату после возбуждения дела о банкротстве в отношении должника, следовательно, требование об уплате недоимки по НДС за II квартал 2011 года имеет статус текущего платежа в силу статьи 5 Закона о банкротстве.

Указанная позиция поддержана постанов-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

лением Шестого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2012 № 06АП-6268/2011.

Требования по уплате процентов за пользование заемными (кредитными) средствами

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в пункте 4 Постановления Пленума № 63 обратил внимание арбитражных судов на то, что при решении вопроса о квалификации в качестве текущих платежей требований об уплате процентов за пользование заемными (кредитными) денежными средствами необходимо иметь в виду, что указанные проценты наряду с подлежащей возврату суммой займа (кредита), на которую они начисляются, образуют единую сумму задолженности по соответствующему денежному обязательству должника. Если основное обязательство возникло до принятия заявления о признании должника банкротом, его состав и размер определяются по правилам пункта 1 статьи 4 Закона о банкротстве. В этом случае требования об уплате таких процентов не являются текущими платежами, а присоединяются к сумме займа и следуют его судьбе. В реестр требований кредиторов подлежит включению требование об уплате получившейся денежной суммы, размер которой впоследствии не изменяется.

В этой связи у кредиторов по заемным (кредитным) обязательствам есть возможность выбора времени предъявления своих требований к должнику: либо на стадии наблюдения с потерей возможности начисления процентов до следующей процедуры банкротства, но с приобретением права голоса на первом собрании кредиторов (пункт 2 статьи 73 Закона о банкротстве), либо на последующих стадиях, что влечет увеличение размера процентов на соответствующий временной период, но без возможности влияния на ход дела о банкротстве.

Что касается требований об уплате процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, которые вытекают из денежных обязательств, возникших после принятия заявления о признании должника банкротом, то они являются текущими платежами (абзац 4 пункта

4 Постановления № 63). Такие проценты начисляются в соответствии с условиями договора и уплачиваются вне рамок дела о банкротстве во внеочередном порядке.

08.11.2010 Арбитражным судом Хабаровского края принято заявление ОАО «Сбербанк России» о признании ООО «Дальмашлизинг» несостоятельным (банкротом), возбуждено дело № А73-12820/2010. Определением от 06.12.2010 в отношении должника введена процедура наблюдения.

31.03.2011 ООО «Хабаровская краевая страховая компания» обратилось в суд с заявлением о включении в реестр требований кредиторов должника задолженности по договору займа в сумме 9 500 000 руб., процентов за пользование заемными средствами в сумме 2 688 219 руб. и пеней за просрочку исполнения обязательства в сумме 694 728 руб. 49 коп., а всего 12 882 947 руб. Размер процентов и пеней рассчитан на момент введения наблюдения.

В связи с пропуском заявителем срока для предъявления требований, установленного пунктом 1 статьи 71 Закона о банкротстве, данное заявление рассмотрено судом после открытия 16.05.2011 конкурсного производства. Определением от 24.06.2011 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 23.08.2011 определение суда отменено, заявление ООО «Хабаровская краевая страховая компания» удовлетворено.

В связи с принятием постановления судом апелляционной инстанции ООО «Хабаровская краевая страхования компания» рассчитало проценты за пользование заемными средствами и пени по договору с момента введения наблюдения и до момента открытия конкурсного производства в общей сумме 4 111 858 руб. 51 коп., в том числе: 670 465 руб. 75 коп. процентов за пользование займом за период с 08.11.2010 по 10.05.2011, 3 441 392 руб. 51 коп. пеней за период с 08.11.2010 по 10.05.2011 и обратилось в суд за их взысканием.

Определением суда первой инстанции от 25.08.2011 в удовлетворении заявленных требований отказано со ссылкой на то, что размер



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

требования, определенного на начало процедуры наблюдения, в дальнейшем не может быть изменен.

Оставляя судебный акт без изменения, суд апелляционной инстанции посчитал, что поскольку заявитель реализовал свое право на предъявление требований к должнику, вытекающих из договора займа, в процедуре наблюдения, следовательно, он не может претендовать на дальнейшее изменение установленной суммы в ходе последующих процедур банкротства должника. При этом указал, что статья 4 Закона о банкротстве связывает определение размера денежного обязательства с моментами его возникновения и заявления, а не с моментом разрешения его судом.

Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения постановлением суда кассационной инстанции от 23.01.2012 № Ф03- 6544/2011, который на довод кредитора о неучастии его в первом собрании кредиторов в связи с тем, что его первоначально заявленные требования в процедуре наблюдения не устанавливались, также указал на то, что в данном случае значимым для результатов рассмотрения настоящего заявления является факт реализации обществом права на установление размера требований в ходе наблюдения.

Длящиеся обязательства

В пункте 2 Постановления Пленума ВАС РФ № 63 содержится разъяснение о квалификации в качестве текущих платежей требований по так называемым длящимся обязательствам, к которым по смыслу абзаца 2 пункта 1 статьи 5 Закона о банкротстве относятся любые требования об оплате товаров, работ и услуг, поставленных, выполненных и оказанных после возбуждения дела о банкротстве, в том числе во исполнение договоров, заключенных до даты принятия заявления о признании должника банкротом.

При этом Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации указано, что в договорных обязательствах, предусматривающих периодическое внесение должником платы за пользование имуществом (договоры аренды, лизинга),

длящееся оказание услуг (договоры хранения, оказания коммунальных услуг и услуг связи, договоры на ведение реестра ценных бумаг и т.д.), а также снабжение через присоединенную сеть электрической или тепловой энергией, газом, нефтью и нефтепродуктами, водой, другими товарами (за фактически принятое количество товара в соответствии с данными учета) текущими являются требования об оплате за те периоды времени, которые истекли после возбуждения дела о банкротстве.

По делу № А04-6086/2011 Арбитражного суда Амурской области определением от 03.10.2011 было принято к производству заявление Федеральной налоговой службы о признании ООО «Востокэкспортлес-Кундур» несостоятельным (банкротом).

ООО «Ирбейский леспромхоз» в рамках дела о банкротстве ООО «Востокэкспортлес-Кундур» № А04-6086/2011 обратилось в арбитражный суд с заявлением о включении в реестр требований кредиторов должника требований в общем размере 22 851 800 руб., в том числе 2 500 000 руб. основного долга по договору возмездного оказания услуг от 03.06.2011 № 7, 2 438 800 руб. основного долга по договору возмездного оказания услуг от 08.06.2011 № 8, 17 913 000 руб. по договору субаренды транспортного средства без экипажа от 01.06.2011 № 5.

Суд первой инстанции заявленные требования удовлетворил, включив их в полном объеме в третью очередь реестра требований кредиторов ООО «Востокэкспортлес-Кундур».

Шестой арбитражный суд, изменяя решение суда, пришел к следующим выводам.

В соответствии с условиями договора возмездного оказания услуг от 03.06.2011 № 7 ООО «Ирбейский леспромхоз» обязалось оказывать ООО «Востокэкспортлес-Кундур» услуги по подготовке находящегося в долгосрочной аренде у должника лесного участка к пожароопасному периоду и обеспечивать работу по обнаружению и тушению лесных пожаров, возникших на участке в период действия договора.

Согласно пункту 3.1 договора стоимость всего комплекса услуг составляет 2 500 000 руб. Заказчик оплачивает 50% стоимости услуг



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

в течение 10 дней после подписания договора, остальная сумма выплачивается ежемесячно равными долями до окончательного расчета в срок не позднее 10 числа каждого месяца (пункт 3.2 договора).

Учитывая помесичный порядок оплаты услуг, задолженность ООО «Востокэкспортлес-Кундур» перед ООО «Ирбейский леспромхоз» в размере 625 000 руб. (ежемесячные платежи в сумме 208 333 руб. 33 коп., подлежащие оплате 10.10.2011, 10.11.2011, 10.12.2011), возникшая после даты принятия заявления о банкротстве должника, является текущей, в силу чего не подлежит включению в реестр требований кредиторов.

Предметом договора субаренды транспортного средства без экипажа от 01.06.2011 № 5, заключенного между ООО «Ирбейский леспромхоз» как арендодателем и ООО «Востокэкспортлес-Кундур» как арендатором, является предоставление за плату во временное владение и пользование транспортного средства без предоставления услуг по управлению транспортным средством и его техническому содержанию и эксплуатации.

Согласно пункту 5.1 договора стоимость пользования транспортными средствами, переданными в субаренду, за полный срок субаренды (7 месяцев) составляет 17 913 000 руб.

Сумма арендной платы по договору субаренды арендатором выплачивается ежемесячно равными долями в фиксированной сумме платежа 2 559 000 руб.

Учитывая предусмотренное договором условие о внесении арендной платы ежемесячно, задолженность ООО «Востокэкспортлес-Кундур» перед ООО «Ирбейский леспромхоз» в сумме 7 677 000 руб., возникшая за период с октября по декабрь 2011 года, является текущей и не подлежит включению в реестр требований кредиторов.

Определением Арбитражного суда Хабаровского края от 31.10.2011 по делу № А73-12978/2011 было принято к производству заявление о признании ОАО «Амурский судостроительный завод» несостоятельным (банкротом).

31.01.2012 ФГУП «Ведомственная охрана

объектов промышленности Российской Федерации» обратилось в арбитражный суд с заявлением о включении в реестр требований кредиторов должника требования в размере 35 401 762 руб. 98 коп., возникшего в связи с неисполнением должником денежного обязательства по договору об оказании услуг охраны от 03.11.2009 № 66/1006 за период с сентября 2010 года по октябрь 2011 года.

Определением арбитражного суда первой инстанции от 28.02.2012 требование предприятия удовлетворено частично: в реестр требований кредиторов включены 32 056 137 руб. 64 коп., из которых 30 679 636 руб. 62 коп. – основной долг и 1 416 501 руб. 02 коп. – проценты, начисленные в соответствии со статьей 395 ГК РФ.

Во включении в реестр требований кредиторов требования в размере 3 298 162 руб. 85 коп. за октябрь 2011 года отказано в связи с квалификацией судом указанной суммы как требования по текущим платежам.

Данный вывод суд основал на оценке условий договора от 03.11.2009 № 66/1006, согласно которому ФГУП «Ведомственная охрана объектов промышленности Российской Федерации» приняло на себя обязательства по охране объектов должника, а должник обязался производить оплату оказываемых услуг ежемесячно до 5-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором оказаны услуги. Исходя из этого, суд признал, что расчетным периодом, за который должник должен производить оплату, является один месяц.

Спорная сумма предъявлена предприятием-кредитором за услуги, оказанные в октябре 2011 года. Следовательно, период времени, за который предъявлено требование об оплате, истек 31.10.2011. Этой же датой – 31.10.2011 – возбуждено дело о банкротстве в отношении должника.

Исходя из изложенного, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что для определения правовой природы спорного требования сопоставлению подлежат дата возбуждения дела о банкротстве и дата истечения периода времени, за который предъявлено требование об оплате услуг охраны по договору от 03.11.2009 № 66/1006.



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Поскольку определение от 31.10.2011 о принятии к производству арбитражного суда заявления о признании должника банкротом подписано (зарегистрировано на сайте арбитражного суда в сети Интернет) в 14 час. 13 мин., а месячный период оказания услуг охраны по договору № 66/1006 истек в 24 часа 31.10.2011, или в 00 час. 00 мин. 01.11.2011, суд первой инстанции признал, что период времени, за который предъявлена к оплате спорная сумма, истек после возбуждения дела о банкротстве, поэтому спорная сумма должна быть отнесена к текущим платежам.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2012 определение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Оставляя без изменения судебные акты нижестоящих судов, Федеральный арбитражный

суд Дальневосточного округа в постановлении от 01.10.2012 указал, что исходя из конкретных обстоятельств дела и учитывая, что дело о банкротстве в отношении должника считается возбужденным после подписания судебного акта об этом, то есть после 14 час. 13 мин. 31.10.2011, когда месячный период оказания услуг охраны еще не истек, спорные суммы задолженности следует относить к текущим платежам.

Следует отметить, что указанные судебные акты свидетельствуют о том, что у Шестого арбитражного апелляционного суда сложился единообразный подход при разрешении дел по вопросам квалификации платежей в деле о банкротстве, который поддерживается вышестоящим Федеральным арбитражным судом Дальневосточного округа.



Приходько Светлана Николаевна
Судья Арбитражного суда Чукотского автономного округа

ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО ВОПРОСАМ, ВОЗНИКАЮЩИМ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ПОЛОЖЕНИЙ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ¹

1. При нарушении налоговым органом пресекающего срока взыскания задолженности по налогу пени не могут выступать в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по его уплате.

Предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными выставленных налоговым органом требований по взысканию пени. Заявление мотивировано тем, что налоговый орган на момент выставления требований об уплате пени утратил возможность принудительного взыскания задолженности по налогу.

Суд первой инстанции признал недействительными оспариваемые требования налогового органа как вынесенные с нарушением положений статей 46–48, 69, 70 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), указав, что на момент выставления оспариваемых требований налоговый орган утратил возможность принудительного взыскания сумм налогов, с момента истечения срока такого взыскания пени на просроченную задолженность начисляться не должны, при нарушении налоговым органом пресекающего срока взыскания задолженности по налогу пени не могут выступать в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение суда первой инстанции без изменения.

2. При разрешении спора об обязанности налогового органа возратить излишне уплаченную сумму налога следует руководствоваться общим сроком исковой давности, исчисляемым с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

Предприятие 21.07.2008 представило в налоговый орган налоговую декларацию за II квартал 2008 года по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС). Сумма налога, подлежащая уплате за указанный период, окончательно погашена предприятием 15.07.2008.

В связи с излишней уплатой налога за данный период налогоплательщик подал в налоговый орган уточненную налоговую декларацию за II квартал 2008 года, а также заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога.

Налоговый орган отказал предприятию в возврате переплаты по НДС в связи с пропуском срока, установленного пунктом 7 статьи 78 НК РФ.

Полагая, что действия налогового органа неправомерны, предприятие обратилось в арбитражный суд с требованием обязать налоговый орган возратить из бюджета излишне уплаченную сумму налога.

Решением суда первой инстанции требования заявителя удовлетворены.

При разрешении спора по делу судом уста-

¹ Утвержден на заседании Президиума Арбитражного суда Чукотского автономного округа 09.07.2013.



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

новлено, что при исчислении налога предприятие руководствовалось разъяснениями Минфина России, изложенными в письмах от 07.03.2007 № 03-07-15/29, от 01.11.2007 № 03-07-15/175, от 15.05.2008 № 03-07-11/194, от 20.07.2009 № 03-03-06/1/480, от 07.06.2001 № 03-03-06/1/332, согласно которым при выбытии имущества по причинам, не связанным с реализацией (потерей, порчей, боем, хищением), ранее принятый НДС при списании указанного имущества должен быть восстановлен в бюджет.

Однако решением от 19.05.2011 № 3943/11 Высший Арбитражный Суд Российской Федерации признал недействующими положения пункта 4 Письма Министерства финансов Российской Федерации от 07.03.2007 № 03-07-15/29 «О порядке применения налога на добавленную стоимость, а также регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при возврате товаров», возлагающие на налогоплательщиков обязанность по восстановлению в бюджет ранее принятых к вычету сумм НДС как не соответствующие НК РФ.

Основание для уменьшения суммы налога, исчисленного за II квартал 2008 года, и право на его возмещение из бюджета появилось у предприятия лишь после 19.05.2011. Ранее указанной даты предприятие не могло знать о возникшей у него переплате, поскольку исчисляло налог в соответствии с указанными разъяснениями Минфина России.

Обратившись в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченной суммы налога, предприятие не утратило право на возврат из бюджета НДС. Трехгодичный срок, установленный статьей 78 НК РФ, должен исчисляться применительно к пункту 2 статьи 79 НК РФ – с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение суда первой инстанции без изменения.

3. Налоговые органы в порядке статьи 93.1 НК РФ вправе истребовать, а налогоплательщики обязаны представить документы, которые связаны непосредственно с исчислением и уплатой налогов. Аналогичное огра-

ничение распространяется и в отношении лиц, располагающих документами, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика.

Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное частью 2 статьи 126 НК РФ.

Заявитель в обоснование своего требования указал, что Территориальным органом Федеральной службы государственной статистики по требованию налогового органа, проводившего выездную налоговую проверку предприятия, не представлены формы федерального статистического наблюдения в отношении налогоплательщика: № 5-з «Сведения о затратах на производство и продажу продукции»; № 1-МОН «Сведения о производстве и отгрузке продукции хозяйствующими субъектами, имеющими долю на рынке определенного товара в размере более чем 35%»; № 1-натура «Сведения о производстве и отгрузке продукции»; № П-1 (декадная) «Сведения о производстве и ценах на отдельные виды продукции».

Данные обстоятельства послужили основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении Территориального органа Федеральной службы государственной статистики к ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 126 НК РФ.

Решением суда первой инстанции в удовлетворении заявления отказано.

Установив, что у Территориального органа Федеральной службы государственной статистики налоговым органом истребованы документы о деятельности проверяемого налогоплательщика, необходимые для осуществления налогового контроля, суд пришел к выводу о том, что налоговый орган действовал в рамках, установленных статьями 31, 82, 93.1 НК РФ, мера ответственности, предусмотренная санкцией частью 2 статьи 126 НК РФ, применена правомерно.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение суда первой инстанции без изменения.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации пришел к выводу о необходимости пересмотра судебных актов нижестоящих инстанций в порядке надзора.

С точки зрения коллегии судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (определение от 08.11.2012 № ВАС-11890/12 о передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации) налоговые органы вправе истребовать, а налогоплательщики обязаны представить документы, которые связаны непосредственно с исчислением и уплатой налогов. При этом аналогичное ограничение распространяется и в отношении лиц, располагающих документами, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика.

Документы, не являющиеся данными регистров бухгалтерского учета и (или) иным документальным подтверждением данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением, на основании которых в силу пункта 1 статьи 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода, не могут свидетельствовать о каких-либо нарушениях со стороны налогоплательщика.

4. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе (пункт 5 статьи 101.2 НК РФ).

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган.

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка предпринимателя по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и страховых взносов, принято решение, которым доначислены налоги, пеня за просрочку уплаты налогов, а также произведено привлечение к налоговой ответственности по

пункту 1 статьи 122, пункту 2 статьи 119, пункту 1 статьи 126 НК РФ в виде штрафов.

Предприниматель обжаловал решение налогового органа в вышестоящий налоговый орган только в части привлечения его к налоговой ответственности по основанию нарушения статьи 112 НК РФ, а именно: неприменение смягчающих вину обстоятельств.

В судебном же порядке решение налогового органа оспорено предпринимателем в полном объеме (по существу доначисления налогов, начисления пени за просрочку уплаты налогов, привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений).

По смыслу пункта 5 статьи 101.2 НК РФ обжалованию решения налогового органа в судебном порядке обязательно должно предшествовать его обжалование в вышестоящем налоговом органе.

Прежде чем передать возникшие разногласия на рассмотрение суда, налогоплательщик и налоговый орган должны принять меры по урегулированию спора во внесудебном порядке.

Решение налогового органа в части доначисления налогов, пени, привлечения к налоговой ответственности не было предметом оценки и исследования вышестоящим налоговым органом, что исключает для налогоплательщика правовую возможность требовать пересмотра решения налогового органа в судебном порядке в той части, в которой вышестоящим налоговым органом по существу не проверялось.

Суд первой инстанции оставил требования предпринимателя о признании недействительным решения налогового органа по доначислению налогов, пени, штрафов без рассмотрения, отклонив доводы предпринимателя о соблюдении им досудебного порядка урегулирования спора.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение суда первой инстанции без изменения.

В передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации отказано.

5. Налоговые органы и их должностные лица не наделены правом по собственному усмотрению признавать налоговую задол-



СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

женность безнадежной к взысканию и списывать ее.

Учреждение обратилось в налоговый орган с заявлением о списании задолженности по пени, указав, что основанием для ее списания является пропуск налоговым органом срока по взысканию, установленного статьями 45, 46, 47 НК РФ, что, в свою очередь, делает задолженность безнадежной к взысканию и подлежащей списанию.

Налоговый орган отказал учреждению в списании задолженности со ссылкой на пункт 1 статьи 59 НК РФ и приказ Федеральной налоговой службы от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393@ «Об утверждении порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, и перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам», поскольку числящаяся за учреждением задолженность не подтверждается в качестве безнадежной и не может быть списана в порядке статьи 59 НК РФ.

Такой отказ явился основанием для направления в арбитражный суд заявления о признании незаконным бездействия налогового органа по списанию задолженности и обязанности списать ее.

Суд установил, что срок на взыскание пеней в судебном порядке истек, но в удовлетворении требований учреждению отказал, так как у налогового органа, действовавшего в рамках предоставленных ему полномочий, не было оснований удовлетворять заявление учреждения.

В пункте 1 статьи 59 НК РФ приведен перечень оснований для признания недоимки, задолженности по пеням и штрафам, которые числятся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными, безнадежными к взысканию.

Одним из таких оснований является принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения

об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам (подпункт 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ).

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанным безнадежными к взысканию, утвержден приказом Федеральной налоговой службы от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393@ (зарегистрирован в Минюсте России 23.09.2010 № 18528) (далее – Порядок).

Из пункта 2.4 Порядка следует, что данный документ применяется, в частности, в отношении задолженности, взыскание которой оказалось невозможным в связи с наличием обстоятельств, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ.

Перечень документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, приведен в приложении № 2 к приказу Федеральной налоговой службы от 19.08.2010 № ЯК-7-8/393@.

В соответствии с пунктом 4 приложения № 2 при наличии основания, указанного в пункте 2.4 Порядка, представляются копия вступившего в законную силу акта суда, содержащего в мотивировочной или резолютивной части положение, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе копия определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, заверенные гербовой печатью соответствующего суда; справка налогового органа по месту учета организации о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам.

Документы, подтверждающие обстоятельства признания безнадежной к взысканию задолженность по пеням, налоговому органу (а также суду) не представлены, в связи с чем суд пришел к выводу, что действия (бездействия) налогового органа соответствуют закону и не нарушают прав и законных интересов учреждения.



Овчинникова Нина Юрьевна

Помощник судьи Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации,
магистр юриспруденции

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОЦЕНТНОГО ДОХОДА ОТ ИСТОЧНИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Налогообложение процентного дохода от источников в Российской Федерации находится в центре внимания отечественных теоретиков и практиков налогового права. Актуальность указанной темы обуславливается многими факторами, в том числе и тем, что налоговая система Российской Федерации на современном этапе развития должна быть конкурентоспособна по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций в национальные экономики, создание прозрачности и предсказуемости налоговой политики государства, которые обеспечиваются в том числе и совершенствованием налогообложения.

Подтверждением вышеуказанного является и отнесение к мерам в области налоговой политики, планируемым к реализации в 2013 году и плановом периоде 2014 и 2015 годов¹, совершенствования налогообложения, в целях регулирования ситуации с исчислением и удержанием налога на прибыль организаций с процентных доходов иностранных организаций.

В пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) установлено, что в целях главы 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов, одобрены Правительством Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс.

сумму произведенных расходов, под которыми признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно пункту 2 статьи 252 Кодекса расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются в том числе расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса.

Одновременно пунктом 8 статьи 270 Кодекса определено, что не учитываются в составе расходов, уменьшающих полученные доходы, расходы в виде процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения прибыли в соответствии со статьей 269 Кодекса.

Порядок определения суммы процентов по заемным средствам, учитываемым при исчисле-



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

нии налоговой базы, определен статьей 269 Кодекса.

Нормы приведенной статьи определяют, что в целях главы 25 Кодекса под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения (абзацы 1, 2 пункта 1 статьи 269 Кодекса).

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, равна ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза (при оформлении долгового обязательства в рублях), и равной 15 % (по долговым обязательствам в иностранной валюте).

Согласно пункту 1.1 статьи 269 Кодекса при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается:

– с 1 января по 31 декабря 2010 г. включительно - равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза (при оформлении долгового обязательства в рублях), и равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте

(если иное не предусмотрено пунктом 1.1 статьи 269 Кодекса);

– с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2013 г. включительно – равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза (при оформлении долгового обязательства в рублях), и равной произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8 (по долговым обязательствам в иностранной валюте).

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 269 Кодекса особый порядок налогового учета применяется при выплате процентных доходов российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность:

– по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;

– по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной выше иностранной организации;

– по долговому обязательству, в отношении которого такое указанное выше аффилированное лицо и (или) непосредственно эта указанная выше иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Любой из вариантов указанной задолженности признается в целях статьи 269 Кодекса контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.

Таким образом, если налогоплательщик – российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед другой российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом иностранной компании, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) первой упомянутой российской организации, такая задолженность в целях налогообложения прибыли признается контроли-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

руемой и при определении предельного размера процентов, которые подлежат включению в состав расходов, применяются специальные положения статьи 269 Кодекса.

Если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в 3 раза (для банков, а также для организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации (далее в целях применения настоящего пункта – собственный капитал) на последнее число отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 анализируемой статьи на налогоплательщика возлагаются следующие обязанности.

Налогоплательщик обязан на последнее число отчетного (налогового) периода² исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации, рассчитываемый на последнюю отчетную дату отчетного (налогового) периода³.

Для расчета предельного уровня процентов (процентов, принимаемых для целей налогообложения) по контролируемой задолженности за отчетный (налоговый) период необходимо рассчитать величину собственного капитала ор-

ганизации на последнее число отчетного (налогового) периода⁴.

Согласно рекомендованному Минфином России Порядку размер чистых активов организации определяется из данных бухгалтерской отчетности на соответствующую отчетную дату по следующей формуле:

Внеоборотные активы, отражаемые в разд. I бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы) + Оборотные активы, отражаемые в разд. II бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал - Долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства - Краткосрочные обязательства по займам и кредитам - Кредиторская задолженность - Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов - Резервы предстоящих расходов - Прочие краткосрочные обязательства⁵.

В целях пункта 2 статьи 269 Кодекса при определении величины собственного капитала в расчет не принимаются суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита.

Следует учитывать, что Кодекс не говорит о налоговом учете процентов по контролируемой

² Вопрос о периоде корректировки размера начисленных процентов по контролируемой задолженности перед иностранной организацией – использования дискретного метода или исчисления предельного размера начисленных процентов нарастающим итогом будет рассмотрен на заседании Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по делу № А50-4254/2012 Арбитражного суда Пермского края.

³ $ПП = ФП / КК$,

где ПП - предельная сумма процентов, которую можно включить в расходы;

ФП - сумма фактически начисленных процентов по контролируемой задолженности;

КК - коэффициент капитализации.

⁴ В соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России № 10н, ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003 (Письма Минфина России от 20.03.2012 № 03-03-06/1/138, от 17.12.2008 № 03-03-06/1/696, от 04.07.2008 № 03-03-06/1/386).

⁵ Кузнецова С.А. Налоговый учет процентов по займам, полученным от учредителей-иностранцев // *Налоги*.



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

задолженности, когда величина собственного капитала отрицательная или равна нулю.

Однако Минфином России даны разъяснения (Письма Минфина России от 30.05.2011 № 03-03-06/1/319⁶, от 16.07.2010 № 03-03-06/1/465⁷ и УФНС России по г. Москве от 20.05.2008 № 20-12/048101⁸), согласно которым вся сумма процентов по контролируемой задолженности не учитывается в расходах для целей налогообложения и приравнивается к дивидендам.

Коэффициент капитализации⁹ определяется путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, – на двенадцать с половиной).

Организация, установив, что величина собственного капитала положительна, должна сравнить данную сумму рассчитанного собственного капитала с величиной контролируемой задолженности. Для этого величина контролируемой задолженности в целом по контрагенту делится на величину собственного капитала, умноженно на процентную долю кредитора в уставном капитале. Полученный результат делится на 3 (12,5 – для лизинговых компаний и банков)¹⁰. Затем

⁶ Письмо Минфина России от 30.05.2011

№ 03-03-06/1/319 // СПС КонсультантПлюс.

⁷ Письмо Минфина России от 16.07.2010

№ 03-03-06/1/465 // СПС КонсультантПлюс.

⁸ Письмо и УФНС России по г. Москве от 20.05.2008

№ 20-12/048101 // СПС КонсультантПлюс.

⁹ $KK = KЗ / (СК \times ДУ) / 3 (12,5)$,

где *KK* - коэффициент капитализации;

KЗ - величина контролируемой задолженности;

СК - величина собственного капитала;

ДУ - доля участия иностранной организации, контролирующей задолженность в уставном капитале налогоплательщика.

¹⁰ Коэффициент 12,5 применяют только банки и организации, которые занимаются исключительно лизинговой деятельностью. Если организация наряду с лизинговой ведет иную деятельность (например, торговую), то она применяет коэффициент 3 (Письма Минфина России от 27.08.2012 № 03-03-06/1/433, от 23.01.2012 № 03-03-06/1/25,

рассчитывается сумма процентов по заемным средствам за отчетный (налоговый) период исходя из ставки, установленной договором займа. Рассчитанная сумма фактических процентов делится на коэффициент капитализации.

Полученный результат (предельные проценты) сравнивается с суммой рассчитанных фактических процентов. Если сумма фактических процентов меньше, чем сумма предельных процентов, то вся сумма фактических процентов учитывается для целей налогообложения (пункт 3 статьи 269 Кодекса).

Если сумма предельных процентов меньше, чем сумма фактических процентов, в составе расходов для целей налогообложения учитывается сумма предельных процентов, а разница между суммой фактических и предельных процентов не учитывается для целей налогообложения и приравнивается к дивидендам (пункт 4 статьи 269 Кодекса)¹¹.

В отношении кредитных организаций дела обстоят иначе. Так, применение положений пункта 2 статьи 269 Кодекса к кредитным организациям в России технически невозможно, поскольку при достижении коэффициента 12,5 к собственному капиталу банка (порог для применения пункта 2 статьи 269 Кодекса к банкам) у банка будет автоматически отозвана лицензия (а еще раньше введена временная администрация Банка России) в силу нарушения требований норматива ЦБР Н1 (в соответствии с инструкциями Банка России от 16.01.2004 № 110-И¹² и от 03.12.2012 № 139-И¹³ показатель собственного капитала должен быть не менее 10% от размера активов банка, взвешенных с учетом риска).

Таким образом, с одной стороны, законодатель ввел для кредитных организаций ограничения на уплату процентных расходов акционерам (правила «недостаточной капитализации»), а с

УФНС России по г. Москве от 18.10.2006 № 20-12/92242).

¹¹ Кузнецова С.А. Налоговый учет процентов по займам, полученным от учредителей-иностранцев // *Налоги и налоговое планирование*. 2012. № 9. С. 15.

¹² Инструкция Банка России от 16.01.2004 № 110-И «Об обязательных нормативах банков» // *Вестник Банка России*. 2004. № 11.

¹³ Инструкция Банка России от 03.12.2012 № 139-И «Об обязательных нормативах банков» // *Вестник Банка России*. 2012. № 74.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

другой стороны, в силу отсутствия корректировок коэффициента 12.5 / 1 в пункте 2 статьи 269 Кодекса фактически данное правило в отношении банков не действует и не может работать в силу невозможности достижения коэффициента 12,5 к собственному капиталу без факта ликвидации кредитной организации в силу несоблюдения последней требований Банка России.

Кроме того, следует обратить внимание, что установленные в пункте 2 статьи 269 Кодекса положения не применяются в отношении процентов по заемным средствам, если непогашенная задолженность не является контролируемой (пункт 3 статьи 269 Кодекса). В этом случае проценты учитываются для целей налогообложения прибыли в общем порядке, установленном в пункте 1 статьи 269 Кодекса.

Положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным в пункте 2 статьи 269 Кодекса, на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, и облагается налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 284 Кодекса. Об этом сказано в пункте 4 статьи 269 Кодекса¹⁴.

Так, согласно пункту 3 статьи 284 Кодекса при выплате дивидендов иностранной организации российская организация обязана исчислить и удержать налог с дохода этой иностранной организации в виде дивидендов по ставке 15%. При этом, когда между страной постоянного местонахождения иностранной организации, которой выплачиваются дивиденды, и Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, и согласно этому договору дивиденды облагаются налогом в стране постоянного нахождения их получателя

¹⁴ Если по результатам сравнения окажется, что $ФП > ПП$, то в состав процентных расходов включается предельная сумма процентов (ПП) с учетом положений пункта 1 статьи 269 НК РФ. При этом положительная разница между $ФП$ и $ПП$ приравнивается к дивидендам.

(подпункт 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса)¹⁵.

Одним из вопросов, возникающих на практике, является вопрос определения прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 20 Кодекса доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется как произведение долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой. Положения статьи 20 Кодекса не применяются при определении предельных процентов по контролируемой задолженности, относимых к расходам с 1 января 2012 года.

Пункт 3 статьи 105.2 Кодекса устанавливает порядок определения доли косвенного участия одной организации в другой с 1 января 2012 года (данная норма введена Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»¹⁶, который вступил в силу с 1 января 2012 года).

В соответствии с пунктом 3 статьи 105.2 Кодекса доли косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

- 1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;
- 2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

¹⁵ Письма Минфина России от 10.05.2012 № 03-03-06/1/236, от 25.11.2010 № 03-08-05/1, от 03.08.2010 № 03-03-06/1/511, от 15.03.2010 № 03-03-06/1/139, от 18.08.2009 № 03-03-06/1/534, от 04.08.2009 № 03-03-06/1/510, УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 № 16-15/023307@).

¹⁶ Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

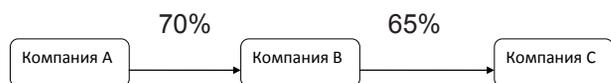


ТОЧКА ЗРЕНИЯ

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

При этом суммирование произведений долей прямого участия осуществляется в случае, когда определено несколько независимых последовательностей участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации¹⁷.

Указанные положения наглядно иллюстрируются на следующем примере:



Компания «А» владеет 70% акций Компании «В».

Компания «В» владеет 65% акций Компании «С».

Доля косвенного участия компании «А» в компании «С» составит: $0,7 \times 0,65 \times 100\% = 45,5\%$.

Следует отметить, что если одновременно при выплате начисленных процентов третьим лицам (резидентам иностранного государства) Обществом осуществлялось исчисление и удержание налога с доходов, выплачиваемых иностранной организации, исходя из соответствующей ставки (см. приложение к настоящей работе, например – 10%), упомянутой для данного вида дохода в международном договоре (соглашении) между Российской Федерацией и иностранным государством, а также при условии, что согласно положениям статьи 10 «Дивиденды» и статьи 11 «Проценты» международного договора (соглашении) между Российской Федерацией и другой страной применима ставка в одинаковом размере (см. приложение к настоящей работе, например – 10%)¹⁸, то налоговых последствий, за

исключением соответствующей корректировки процентов по задолженности, признаваемой контролируемой, у Общества в данном случае не возникнет.

Особенности определения доли участия одной организации в другой в целях признания компаний взаимозависимыми были рассмотрены Минфином РФ в письме от 21.06.2013 № 03-01-18/23476 на примерах прямого и косвенного участия компаний в собственном капитале.

Несмотря на то что в некоторых соглашениях (конвенциях, договорах) об избежании двойного налогообложения¹⁹ установлено, что процентами считаются доходы от долговых требований любого вида, как правило, и прямо не предусмотрена возможность переквалификации процентов по контролируемой задолженности в дивиденды.

На практике возникает вопрос – приравниваются ли к дивидендам проценты по контролируемой задолженности в части, превышающей предельный размер по пункту 2 статьи 269 Кодекса, выплачиваемые резиденту государства, с которым есть соглашение (конвенция, договор) об избежании двойного налогообложения, если в таком соглашении прямо не предусмотрена возможность переквалификации процентов по займу (кредиту) в дивиденды.

Согласно статье 7 Кодекса если между

налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал», между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики от 27.05.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы», Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Бельгии от 16.06.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

¹⁹ См., напр.: статьи 10 и 11 Соглашения между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996, статьи 10 и 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Финляндской Республики от 04.05.1996, статьи 10 и 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996, статьи 10 и 11 Соглашения между РФ и Великим Герцогством Люксембург от 28.06.1993, статьи 10 и 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 (в редакции, действовавшей до вступления в силу Протокола о внесении изменений в данное Соглашение от 07.10.2010).

¹⁷ Письмо Минфина России от 23.04.2012 № 03-01-18/3-51 // СПС КонсультантПлюс.

¹⁸ См., напр.: Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Литовской Республики от 29.06.1999 «Об избежании двойного



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

народным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Приоритет норм международных договоров России над национальным законодательством предусмотрен и в пункте 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации.

Согласно позиции Министерства финансов Российской Федерации²⁰ переквалификация процентов в дивиденды в ситуации, изложенной выше, является правомерной. Данная позиция нашла также свое отражение в судебной практике²¹. Однако следует учитывать, что ранее ФАС Северо-Западного округа в своих постановлениях от 12.04.2010 по делу № А26-3052/2009, от 23.09.2009 по делу № А26-6967/2008 исходил из того, что проценты в части, превышающей предельный размер, установленный пунктом 2 статьи 269 Кодекса, не могут облагаться как дивиденды. Аналогичные выводы содержались и в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа²².

На наш взгляд, нельзя согласиться с указанной позицией, поскольку согласно Комментариям ОЭСР применение правил «тонкой (недостаточной) капитализации» направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями при скрытом распределении дивидендов под видом выплаты процентов между аффили-

рованными лицами. При этом не обязательно, чтобы заемщик был дочерней компанией кредитора. Они оба, например, могут быть дочерними компаниями третьего лица, вместе входящие в одну группу компаний или холдинг, контролируемый таким третьим лицом, и т.п. Именно в этом смысле следует трактовать положение о наличии особых отношений между плательщиком и фактическим получателем процентов или между ними обоими и какими-либо третьими лицами – заемщик и кредитор должны быть аффилированы непосредственно друг с другом или оба – с третьими лицами. Переквалификация какой-либо части процентов в дивиденды при отсутствии между заемщиком и кредитором отношений взаимозависимости не производится. Аналогичная позиция неоднократно высказывалась Минфином РФ в своих письмах²³.

В соответствии с нормами международного договора проценты, выплачиваемые российским заемщиком иностранному кредитору, могут рассматриваться в качестве дивидендов при обложении налогом у источника выплаты и иметь ограничения по отнесению в состав затрат для целей налогообложения только при наличии между заемщиком и кредитором отношений взаимозависимости.

На основании вышеизложенного считаем интересным рассмотреть правила тонкой капитализации на примере некоторых европейских стран.

Так, правила тонкой капитализации в Голландии применялись с 2004 года, только если налогоплательщик является частью группы, согласно данным правилам debt equity ratio должно быть 85:15. Процентные платежи по долгам, превышающими это соотношение, не считаются оправданными расходами в целях налогообложения. Начиная с 1 января 2013 года, согласно Закону о Бюджете (опубликован 18 сентября 2012 года) в Голландии отменены правила тонкой капитализации в связи с негативными последствиями для бюджета, как указало голландское Министерство финансов. В настоящее

²⁰ Письма Минфина России от 21.09.2011 № 03-08-07, от 29.08.2011 № 03-08-05, от 20.07.2011 № 03-08-13, от 06.10.2011 № 03-08-05/1, от 01.09.2011 № 03-08-05, от 05.04.2012 № 03-08-05, от 18.08.2010 № 03-08-05/1, от 06.10.2010 № 03-08-13, от 26.05.2010 № 03-08-05, от 14.05.2010 № 03-08-05.

²¹ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.01.2013 по делу № А56-23858/2011, Постановление ФАС Московского округа от 19.11.2012 по делу № А40-37344/11-107-160.

²² Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15.12.2011 по делу № А81-704/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-703/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-702/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-701/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-700/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-699/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-698/2011.

²³ Письмо Минфина России от 20.07.2011 № 03-08-13, Письмо Минфина России от 21.09.2011 № 03-08-07 // СПС КонсультантПлюс..



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

время действуют лишь определенные ограничения на списание процентов при финансировании приобретения долей капитала и акций, которые были приняты в 2012 году.

В Дании существуют правила тонкой капитализации, определяющие пропорцию займов компании в отношении к ее капиталу – 4:1. Эти правила предполагают: проценты, начисленные с суммы займа, превышающей размер собственного капитала более чем в четыре раза, должны быть перекалвалифицированы в дивиденды с соответствующим налогообложением, то есть они не признаются оправданными расходами компании и, таким образом, не снижают налогооблагаемую прибыль компании. Согласно директиве ЕС «О материнских и дочерних компаниях» 90/435/ЕЕС, при распределении прибыли резидентам ЕС не должен взиматься налог у источника выплаты. Этот законопроект позволяет датской материнской компании при выполнении перечисленных условий получать дивиденды от дочерних компаний в странах ЕС и не облагать их налогами ни у источника выплаты, ни у их получателя.

В австрийском законодательстве нет установленных правил тонкой капитализации, что позволяет финансировать австрийскую компанию с помощью займов от материнской оффшорной компании.

Таким образом, в Австрии нет ограничений по пределам вычета процентов. Однако Австрийский Налоговый Верховный суд подчеркивает важность формальных критериев оформления займов (например, письменной документации займов) для того, чтобы расходы по нему можно было вычесть из налогооблагаемой базы.

Кроме того, следует учитывать, что за выплату процентов австрийской компанией, как правило, не взимается налог у источника, даже в том случае, если выплата процентов осуществляется по отношению к компаниям, резидирующим в странах с низким или нулевым налогообложением. Единственным исключением из правила об отсутствии австрийского налога у источника на выплату процентов является Директива ЕС о налогообложении процентов (2003/48/EG). В этой связи налог у источника дохода взимается

в случае выплаты процентов лицам, проживающим в государствах – членах ЕС, в данный момент в размере 20% (при этом информация о платеже не передается в страну проживания получателя)²⁴.

С 2007 года в правила недостаточной капитализации Франции внесены изменения и дополнения, регулирующие возможность вычета процентов по займам, предоставленным акционерами и применительно к налоговым периодам, начиная с 1 января 2007 года, «связанными сторонами» (введено на основании закона о финансах 2006 года (The Finance Act 2006)). При этом эти правила не распространяются на несвязанные компании, то есть одна компания должна владеть напрямую более 50% другой компании, или одна компания управляет другой компанией, или две компании контролируются третьей компанией. Правила недостаточной капитализации не применяются, если заемщик докажет, что его долг к собственному капиталу (в том числе задолженность третьих сторон) ниже, чем консолидированный долг к собственному капиталу той группы, к которой он принадлежит.

Законодательство Финляндии не содержит особых правил о так называемой тонкой капитализации. Налоговые органы вправе применить общие положения о предотвращении уклонения от налогообложения, а также положения о скрытом распределении прибыли, чтобы придать процентным платежам по облигациям статус дивидендов, например, как решил Высший административный суд в SAC 1999:19, что в ситуации соотношения долг 15:1 собственному капиталу.

Таким образом, правила тонкой капитализации в европейских правовых порядках разнятся и при расчете предельной суммы процентов, признаваемых расходом для целей налогообложения, выплачиваемых по контролируемой задолженности организации перед своим кредитором – иностранной компанией, налогоплательщики применяют положения своего налогового законодательства.

²⁴ Австрия – идеальное место для холдинговой компании в сердце Европы Правовые и налоговые аспекты // отв. Ред. Алексиус Гёшл, Мартин Мюльнер, 2010. С. 11.



Разгильдеев Александр Витальевич
Главный консультант Управления
публичного права и процесса
Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

О ПОДХОДАХ К РАЗРЕШЕНИЮ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С ОКАЗАНИЕМ ВНУТРИГРУППОВЫХ УСЛУГ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

Глобализация мировой экономики приводит к выстраиванию цепи производства товаров вокруг соответствующих вертикально-интегрированных групп транснациональных компаний. Это, в свою очередь, вызывает рост трансграничных операций – операций, совершаемых между организациями, которые являются резидентами разных стран, но входят в единую транснациональную группу

В связи с этим не является случайным то, что вопросы налогообложения трансграничных операций, совершаемых между российскими дочерними организациями и ассоциированными с ними иностранными компаниями, вместе входящими в одну транснациональную группу, приобретают все большую актуальность, что находит свое отражение в судебно-арбитражной практике.

Термином «внутригрупповые услуги» (intra-group services) охватываются разнообразные действия, которые один из участников транснациональной группы, исполняющий роль группового центра услуг, осуществляет для остальных ее членов, являющихся резидентами разных стран. Такими услугами, в частности, являются административные, технические, финансовые и коммерческие услуги, включающие осуществление управленческих, координационных и кон-

трольных функций внутри транснациональной группы.

Имеющая значение для целей налогообложения специфика подобного рода услуг заключается в том, что национальные «подразделения» транснациональной группы, например ее российская дочерняя организация, выступают не столько самостоятельными заказчиками внутригрупповых услуг, сколько одними из участников группы, которые не могут отказаться от их оплаты в силу внутренней политики, формируемой на более высоких уровнях управления группой. Этим обстоятельством и обусловлено наличие риска недобросовестного поведения налогоплательщика, находящегося в корпоративной зависимости от иностранной компании, и, соответственно, повышенное внимание, уделяемое таким трансграничным операциям.

Появлению названных рисков способствует распространенный в транснациональных компаниях подход к ценообразованию внутригрупповых услуг, основанный на так называемом принципе cost sharing'a, т.е. на определении итоговой величины цены однородных внутригрупповых услуг, оказанных каждой дочерней организации путем распределения (аллокации) прямых и косвенных (административных) затрат материнской компании между ними. В результате цена



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

услуг не находится в прямой зависимости от объемов их оказания.

Практика арбитражных судов показывает, что налоговые органы предпринимают попытки оспорить обоснованность расходов российских дочерних компаний на приобретение такого рода услуг у иностранных участников группы.

Например, при рассмотрении дела № А56-94331/2009 Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области, дела № А40-98646/2011 Арбитражного суда г. Москвы федеральные арбитражные суды Северо-Западного и Московского округов соответственно отвергали претензии налоговых органов к документальному подтверждению расходов российских банков, понесенных на оплату «глобальных услуг», оказанных материнской компанией транснациональной банковской группы ее национальному «подразделению», которым выступал российский банк. При этом суды округов в обоих случаях согласились с тем, что оценка целесообразности приобретения услуг и их оплаты в том или ином размере не входит в полномочия налоговых органов, Доводы же налоговых органов о невозможности определения алгоритма, по которому цена услуг формировалась исходя из затрат иностранной компании на их оказание, судами отклонялись, поскольку требований о детализации таких сведений в актах об оказании услуг законодательством не установлено¹.

При рассмотрении дела № А40-62131/2012 Арбитражный суд г. Москвы вновь признал неправомерными аналогичные претензии налоговых органов к российской дочерней компании, входящей в международную группу производителей табачной продукции, приобретавшей у иностранной материнской компании (резидент Великобритании) консультационные услуги по ведению бизнеса².

Однако Девятый арбитражный апелляционный суд занял противоположную позицию, указав, что рост цены таких услуг в 2009 году не менее чем в 25 раз по сравнению с ценой этих же

¹ Постановление ФАС Московского округа от 11.09.2012 по делу № А40-98646/11-99-438, ФАС Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу № А56-94331/2009.

² Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.09.2012 по делу № А40-62131/12-91-355.

услуг, оказанных годом ранее, не сопровождался адекватным увеличением объема услуг, что свидетельствует о безвозмездной передаче затрат между юридическими лицами³.

Федеральный арбитражный суд Московского округа оставил данное постановление суда апелляционной инстанции без изменения. Суд округа отклонил доводы налогоплательщика о том, что цена услуг определялась исходя из распределения затрат иностранной материнской компании на российских участников мировой группы компаний в соответствии с принципами Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) о трансфертном ценообразовании пропорционально выручке, полученной от российского дочернего общества, поскольку российское законодательство не предусматривало возможности принятия расходов на основании соглашений о внутригрупповом распределении расходов и не допускало передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами в отсутствие встречного представления⁴.

Приведенная судебная практика позволяет поставить на обсуждение ряд вопросов, связанных с определением действительной роли документов ОЭСР при разрешении налоговых споров, сопряженных с необходимостью оценки обоснованности расходов на приобретение внутригрупповых услуг иностранных компаний и выработкой подходов к разрешению налоговых споров, в которых затрагивается данный вопрос.

Значение документов ОЭСР

В настоящее время взаимоотношения Российской Федерацией с ОЭСР как международной организацией регулируются Декларацией о сотрудничестве от 08.06.1994, согласно которой ОЭСР будет оказывать содействие Российской Федерации в переходе к рыночной экономике, в частности в разработке и осуществлении рыночных преобразований на макроэкономическом

³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2012 № 09АП-34574/2012, 09АП-36475/2012 по тому же делу.

⁴ Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2013 по тому же делу.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

и отраслевом уровнях, включая создание правовой и институциональной инфраструктуры и инструментов рыночной экономики, и в развитии статистики, а Российская Федерация будет всемерно способствовать эффективному использованию содействия ОЭСР.

Вместе с тем Российская Федерация не присоединилась к Конвенции об учреждении ОЭСР 1960 года, т.е. не является участником данной организации и не принимала на себя обязанность следовать ее обязательным требованиям или рекомендациям.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что в отношении документов ОЭСР, содержащих указанные рекомендации по вопросам налогообложения, некорректно ставить вопрос об их применении либо неправильном применении при разрешении дел арбитражными судами, поскольку такие документы не являются нормативными правовыми актами, а также отсутствуют международные договоры, устанавливающие их обязательность для Российской Федерации (ст. 13 АПК РФ, ст. 15 Конституции РФ)⁵.

Однако разработанные ОЭСР принципы налогообложения могут учитываться арбитражными судами при обосновании судебных актов как профессиональное (доктринальное) толкование заключенных Российской Федерацией соглашений об избежании двойного налогообложения: согласно части 4 статьи 170 АПК РФ в мотивировочной части судебного акта помимо указания на законы и нормативные правовые акты должно содержаться также обоснование их применения. Аналогичная позиция в отношении документов ОЭСР была занята в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11, в мотивировочной части которого была сделана отсылка к комментариям ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения (далее – Модельная конвенция ОЭСР) как на рамочный документ, устанавливающий общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения, в целях уяснения смысла соглашений, заключенных с Кипром и Швейцарией.

⁵ *Исключение составляют случаи, когда непосредственно в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения установлено правило об их толковании с учетом норм Модельной конвенции ОЭСР, как это имеет место, например, в соглашении с Мексикой.*

Статьей 9 «Ассоциированные предприятия» Модельной конвенции ОЭСР предусмотрено, что в ситуации, когда между двумя предприятиями создаются или устанавливаются условия в области торговых и финансовых отношений, отличные от условий, которые бы сложились между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая в указанных условиях относилась бы на одно из предприятий, но по причине указанных условий не отнесена на его счет, может быть включена в состав прибыли этого предприятия и, соответственно, может подлежать налогообложению⁶.

Согласно пункту 2 Комментариев ОЭСР к статье 9 Модельной конвенции это означает, что налоговые органы договаривающегося государства в целях определения размера налоговой обязанности ассоциированных предприятий могут пересчитать данные учетных регистров ассоциированных предприятий, если в результате особых отношений между ними учетные регистры не отражают действительную налогооблагаемую прибыль, возникшую в одном из договаривающихся государств, и сделать соответствующую корректировку прибыли.

При этом, как следует из пункта 1 Комментариев, смысл корректировки прибыли состоит в ее приведении к уровню «на расстоянии вытянутой руки», т.е. такому уровню результата по сделке, который был бы получен, если бы она была заключена не с взаимозависимым лицом, а с независимым контрагентом, действующим на открытом рынке.

Выражение «на расстоянии вытянутой руки» (arm's length) здесь употребляется в смысле должной осмотрительности («почтительного расстояния»), которую должны проявлять взаимозависимые контрагенты, вступая в отношения друг с другом так, чтобы присущая им «близость» не влияла на условия и результаты сделок.

Таким образом, корректировка прибыли российской организации, выплатившей доход иностранному взаимозависимому лицу не входит

⁶ *Commentary on Article 9 concerning the taxation of associated enterprises // OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing // <http://www.oecd-ilibrary.org>.*



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

в противоречие с толкованием ОЭСР данным к статье 9 Модельной конвенции, и принципиальным образом не ограничивается только собственными методами контроля за трансфертным ценообразованием, установленными в статье 40 НК РФ (раздел V.1 НК РФ с 2012 года), если такая корректировка позволяет нивелировать влияние ассоциированности участников сделки на ее результаты для целей налогообложения. Выбор тех или иных способов корректировки прибыли, их дозволенных сочетаний относится к компетенции национального законодателя.

Аналогичные положения содержатся в большинстве международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией. Поэтому комментарии к Модельной конвенции ОЭСР являются относимыми к соответствующим нормам международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией.

Принципы налогообложения внутригрупповых услуг в мировой практике

Определившись с ролью документов ОЭСР, необходимо рассмотреть, какие подходы к налогообложению внутригрупповых услуг изложены в них.

В пункте 1 Комментариев ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения указано, что результаты работы Комитета ОЭСР по налоговым вопросам в области действия статьи 9 Модельной конвенции находят свое отражение в периодически обновляемом документе «*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*» («Основные принципы ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных предприятий и налоговых органов», далее – Основные принципы ОЭСР), который содержит согласованные на международном уровне принципы применения правил определения цены «на расстоянии вытянутой руки»⁷.

⁷ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (updated 2010)*, IFBD // <http://www.oecd-ilibrary.org> (далее – *OECD TP Guidelines*).

Конкретного перечня внутригрупповых услуг в документах ОЭСР не приводится, очевидно, ввиду их многообразия. Вместе с тем из контекста приводимых примеров таких услуг видно, что их оказание не влечет прямого получения экономических выгод дочерним обществом, а, скорее, опосредованно способствуют ведению дочерними компаниями своей деятельности в соответствии со стандартами транснациональной группы, что должно благоприятно сказываться на результатах бизнеса. Поэтому чаще всего речь идет о рутинных операциях.

Как представляется, именно в связи с такой спецификой услуг в пункте 7.5 Основных принципов ОЭСР указано, что при анализе внутригрупповых операций необходимо выяснять следующие обстоятельства: во-первых, были ли услуги в действительности оказаны и, во-вторых, соответствовала ли плата за данные услуги принципу «вытянутой руки».

Действительное оказание услуг (проверка наличия экономических выгод)

Вопрос о действительном оказании услуг выясняется с той точки зрения, согласилась бы независимая организация в сравнимых обстоятельствах оплачивать те действия, которые входят в объем оказываемых внутригрупповых услуг, что, в свою очередь, зависит от того, способны ли эти действия приносить экономическую выгоду дочернему обществу (пункт 7.8 Основных принципов ОЭСР). Такая проверка получила название «*beneficial test*» (проверка наличия экономических выгод).

Как отмечается в пункте 7.14 Основных принципов ОЭСР, обычно такие оказываемые дочерней организации административные услуги, как планирование, контроль бюджетирования, финансовое консультирование, ведение бухгалтерского учета, проведение внутреннего аудита, юридические и IT-услуги, финансовые услуги по контролю за движением денежных потоков и платежеспособностью, помощь в организации закупок, производства и дистрибуции товаров, маркетинговые услуги и услуги в области набора и обучения персонала, признаются в качестве



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

внутригрупповых услуг, поскольку независимая организация согласилась бы их оплачивать третьим лицам либо выполнять самостоятельно за свой счет.

Вместе с тем некоторые действия предполагаются не приносящими экономических выгод дочерним компаниям, и, как следствие, обычно они не рассматриваются в качестве внутригрупповых услуг, хотя эта презумпция и опровержима. К таким действиям принято относить:

- действия акционеров;
- дублирующие действия («курирование»);
- действия, приносящие случайные выгоды;
- сам факт вступления в транснациональную группу;
- действия, выполняемые по разовым запросам (по абонентскому принципу).

Так, ведение главной компанией группы деятельности хотя и в отношении членов группы (всей группы в целом), но при отсутствии у них потребности в таких действиях (что означает и отсутствие реальной потребности их оплачивать) не может быть признано оказанием услуги, потому что в этом случае главная компания группы совершает действия, прежде всего, в связи с наличием у нее собственного корпоративного интереса, т.е., скорее, в качестве акционера, нежели исполнителя услуг.

Иллюстрацией подобного рода действий являются, например, действия по подготовке консолидированной отчетности группы, структурированию транснациональной группы, разработке стратегии ее развития и т.п. (пункт 7.9 Основных принципов ОЭСР). Поэтому расходы, понесенные, прежде всего, в интересах самого акционера (*shareholders activities*), вряд ли могут перелagаться на дочерние общества в составе оплаты внутригрупповых услуг.

«Курирование» заключается в том, что одна из компаний транснациональной группы выполняет действия, сводящиеся к перепроверке правильности действий, уже совершенных дочерней компанией (*duplicative services*). Примером такой ситуации является проведение повторного финансового анализа условий привлечения дочерней компанией займа уже после

того, как такой же анализ выполнили работники самого дочернего общества. Расходы материнской компании на подобного рода «перепроверки» вряд ли могут включаться в цену внутригрупповых услуг, поскольку они в принципе не создают добавленной стоимости. Исключением являются ситуации, когда существовали выраженные причины делового характера (*valid business reasons*) для такого рода перепроверки, если она была обусловлена необходимостью снижения существенных рисков принятия неправильного решения⁸.

Примером действий, приводящих к получению дочерним обществом случайных выгод (*incidental benefits*), является реорганизация других компаний транснациональной группы, которая, как оказалось, привела к экономии у дочерней компании за счет изменения внутригрупповых отношений. Причиной, по которой такая выгода не является результатом оказания внутригрупповых услуг, заключается в том, что независимое предприятие не стало бы оплачивать услуги, которые способны принести выгоду лишь по случайному стечению обстоятельств (пункт 7.12 Основных принципов ОЭСР).

Выгоды, получаемые дочерним обществом в силу самого по себе факта его ассоциированности с транснациональной группой (*passive association benefit*), также не находятся в причинно-следственной связи с какими-либо действиями, совершаемыми в отношении дочернего общества. «Платой» за ассоциированность выступают дивиденды. Примером может служить ситуация, когда недавно вошедшее в группу дочернее общество выигрывает конкурс на выполнение контракта без какой-либо помощи других компаний группы, но в связи с принадлежностью к транснациональной группе, точнее говоря, ее хорошей репутации на рынке. Даже несмотря на то, что в условиях контракта будет обозначено в качестве преимущества выигравшей компании то, что она входит в транснациональную группу, это не означает, что дочерней компании были оказаны внутригрупповые услуги⁹.

⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (updated 2010), IFBD // <http://www.oecd-ilibrary.org> (далее – OECD TP Guidelines).

⁹ Mehtha, Narayan Ibid, Sec. 2.4.1.4.



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

Наконец, услуги, оказываемые по абонентскому принципу (on-call services), заключаются в предоставлении дочерней компании как таковой возможности обращаться при возникновении необходимости к специалистам группы (например, для получения советов в области IT-технологий, права и финансов). Подход ОЭСР заключается в том, что для проверки того, является ли предоставление подобного рода возможности услугой, в каждом конкретном случае необходимо принимать во внимание, было ли бы готово независимое предприятие платить за предоставление подобной возможности (пункт 7.16 Основных принципов ОЭСР). Для того чтобы понять, оказывались ли в действительности данные услуги, можно также проверить, приносили ли они какие-либо экономические выгоды в течение нескольких лет и как часто налогоплательщик прибегал к их использованию¹⁰.

Если рассматриваемые внутригрупповые действия успешно проходят проверку на способность приносить экономические выгоды заказчику, то следующим спорным вопросом оказывается соответствие оплаты услуг в заявленном размере принципу «на расстоянии вытянутой руки» и не требуется ли в связи с этим скорректировать прибыль ассоциированных предприятий по данной трансграничной операции (arm's length test).

Проверка обоснованности размера платы за услуги

В международной практике размер платы за оказанные внутригрупповые услуги определяется тремя способами: путем прямого определения цены, путем косвенного определения цены и путем заключения соглашений о распределении расходов.

Прямое определение цены услуги (direct charge) возможно в тех ситуациях, когда за каждую оказываемую услугу устанавливается соответствующая цена в зависимости от объема оказания. Применение такого подхода возможно, когда различные внутригрупповые услуги могут быть относительно свободно отделены друг от

друга, а оказывающая их компания, входящая в транснациональную группу, одновременно ведет деятельность по предоставлению таких же услуг независимым контрагентам. Несмотря на то, что этот подход можно назвать интуитивно понятным и наиболее распространенным в обычной хозяйственной жизни, транснациональные компании его практически не применяют.

Косвенное определение цены услуги (indirect charge), напротив, на практике выступает основным подходом, поддерживаемым транснациональными компаниями при формировании цен внутригрупповых услуг. Как отмечалось выше, специфика внутригрупповых услуг заключается в том, что по сложившейся практике транснациональные компании определяют их цену путем предъявления дочернему обществу к возмещению своих затрат. В лучшем случае дело ограничивается затратами, имеющими непосредственное отношение к совершенным при этом действиям, например, расходы на командировку специалиста, оказывавшего услугу. Между тем обычно величина предъявляемых к возмещению затрат складывается не только из прямых затрат, но и содержит в себе распределенную на дочернее общество долю общих (административных) затрат всей транснациональной группы, а сверх того наценку порядка 5–10%.

В таком случае цена внутригрупповых услуг начинает зависеть от состава и размера понесенных группой затрат, избранного алгоритма их распределения между дочерними обществами и, как следствие, может уйти достаточно далеко от уровня ставок по аналогичным услугам, оказываемым на рынке. Недостаточная четкость ценообразования и подверженность размера платы за внутригрупповые услуги риску расчетных манипуляций позволяют говорить о том, что такой подход к определению цен внутригрупповых услуг является крайне спорным, когда речь идет о налоговых последствиях его применения.

Для проверки соответствия результатов применения этих подходов принципу заключения сделок на условиях «на расстоянии вытянутой руки» документами ОЭСР предлагается использовать те методы, которые до 2012 года были установлены в статье 40 НК РФ, а в настоящее

¹⁰ Mehtha, Narayan Ibid, Sec. 2.4.1.5.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

время предусмотрены разделом V.1 НК РФ:

- метод сопоставимых рыночных цен (пункт 3 статьи 40 и статья 105.9 НК РФ, в международной терминологии метод *comparable uncontrolled prices*, или «сравнимых неконтролируемых цен»);

- затратный метод (абзац 2 пункта 10 статьи 40 и статья 105.11 НК РФ, в международной терминологии метод *cost plus*, или «затраты плюс»).

Оба названных метода в терминологии ОЭСР называются традиционными транзакционными методами – методами, направленными на выявление отклонения условий сделки, заключенной ассоциированными предприятиями, от обычных условий путем сравнения фактически примененных цен с ценами, устанавливаемыми в аналогичных ситуациях независимыми предприятиями (пункт 2.5 Основных принципов ОЭСР).

Применение метода сопоставимых рыночных цен возможно, если на рынке существуют примеры аналогичных услуг, что позволяет сравнить их цены с той ценой, по которой сходные услуги были оплачены российской дочерней компанией транснациональной группы. Вместе с тем, если существование на рынке аналогичных консультационных услуг, например в области финансового и юридического консультирования, можно признать вероятным, то специфические услуги, связанные с применением внутригрупповых политик, зачастую никаких аналогов не имеют.

Следует заметить, что налогоплательщики почти всегда будут утверждать, что оказанные им услуги носят особый характер и не имеют сравнимых аналогов. Так, при рассмотрении дела № А40-62131/2012 Арбитражного суда г. Москвы налогоплательщиком указывалось, что в силу самой специфики спорных договоров (внутригруппового характера оказываемых услуг) характеристики иных договоров оказания услуг могут существенно различаться между собой. Причем, по мнению налогоплательщика, «с уверенностью можно утверждать, что в свободном доступе отсутствует информация об аналогичных сделках с тем же набором услуг и существенными условиями договора». При этом в качестве до-

казательств своих утверждений налогоплательщиком приводились ответы, полученные от крупнейших российских консультационных компаний, в которых указывалось, что значительная часть услуг, оказанных в составе внутригрупповых услуг, не может быть оказана налогоплательщику этими консультационными компаниями по причине того, что «оказание таких услуг требует технического опыта в области производства табачной продукции и тесно связанных с ней областях».

Представляется, что оценка такого рода доводов должна носить критический характер.

Тем не менее, как отмечается в пункте 7.3.1 Основных принципов ОЭСР, при отсутствии на рынке сопоставимых услуг наиболее подходящим для использования становится метод «затраты плюс». Суть его заключается в том, что в качестве основы цены услуги принимаются понесенные исполнителем затраты на их оказание, к ним прибавляется наценка, которую обычно применяют аналогичные предприятия. Однако в рассматриваемой ситуации это не решает полностью проблему редкости или отсутствия аналогов, поскольку те же доводы об эксклюзивности деятельности по оказанию внутригрупповых услуг могут помешать определению той величины наценки к затратам, которая являлась бы рыночной.

Поэтому в пункте 7.37 Основных принципов ОЭСР указано, что хотя по общему правилу налоговые органы и налогоплательщики должны предпринимать попытки по установлению рыночной цены внутригрупповых услуг, но в ряде случаев из практических соображений проверку рыночного уровня цены можно не проводить, что в то же время не означает, что налогоплательщику будет разрешено учитывать любые расходы, которые им возмещаются в рамках оплаты внутригрупповых услуг.

Как указывается ОЭСР в этом же пункте Основных принципов, в определенных случаях допустимо признавать, что цена внутригрупповых услуг является надлежащей, если она соответствует размеру всех релевантных затрат, фактически понесенных исполнителем на их оказание, однако такой подход не является оправданным, если оказание услуг – основной вид



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

деятельности ассоциированного предприятия (доля прибыли в структуре цены услуги оказывается существенной), либо в случае, когда рыночная цена услуги может быть определена прямым способом.

Таким образом, рекомендации ОЭСР в сфере налогообложения внутригрупповых услуг состоят в том, что в определенных случаях применение традиционных транзакционных методов оказывается нецелесообразным в виду объективной сложности поиска аналогичных услуг или предприятий на рынке. Однако это не означает, что обоснованность размера оплаты таких услуг полностью выводится из сферы налогового контроля.

Проверка обоснованности возмещения групповых затрат

В соответствии с пунктом 7.23 Основных принципов ОЭСР любая методология косвенного распределения затрат [материнской компании] на оказанные внутригрупповые услуги должна с высокой степенью точности отражать коммерческие условия каждой конкретной ситуации (т.е. база распределения затрат должна иметь экономический смысл применительно к конкретным обстоятельствам), предусматривать меры защиты от манипуляций и отвечать базовым принципам бухгалтерского учета, позволяя распределять затраты соразмерно фактически получаемым и разумно ожидаемым экономическим выгодам приобретателя услуг.

В пункте 7.24 Основных принципов ОЭСР указано, что избранный метод распределения затрат является удовлетворяющим принципу «на расстоянии вытянутой руки», если его использование приводит к такому результату [величине цены внутригрупповой услуги], который бы готово было принять независимое предприятие.

Из чего можно сделать вывод, что принципу оплаты внутригрупповых услуг по цене «на расстоянии вытянутой руки» соответствует возмещение дочерним обществом лишь релевантных (относимых) затрат материнской или иной компании группы, оказывавшей внутригрупповые услуги, а не любых расходов исполнителя.

При этом ключевым критерием относимости затрат к оказанию внутригрупповых услуг является выбор такого базиса распределения затрат между дочерними обществами, который согласуется с распределением экономических выгод от оказания услуг.

Как видно, с точки зрения ОЭСР возмещение затрат на оказание внутригрупповых услуг путем их оплаты по цене, сформированной из таких затрат, не рассматривается как операция, априори согласующаяся с принципом ценообразования «на расстоянии вытянутой руки». Напротив, эта ситуация представляет собой исключение из общего правила о налогообложении ассоциированных предприятий, сформулированного в статье 9 Модельной конвенции ОЭСР.

Из изложенного вытекает и следующий вывод. Проверка обоснованности возмещения затрат не является, собственно говоря, одним из транзакционных методов, разработанных ОЭСР, поскольку в этом случае размер платы за внутригрупповые услуги не сравнивается с ценами аналогичных услуг. Вывод о соответствии размера платы принципу «на расстоянии вытянутой руки» делается более упрощенно – путем анализа одних лишь затрат исполнителя и корректности их выставления дочерней компании группы.

При этом возможность применения такого упрощенного подхода в качестве допускаемой замены традиционных транзакционных методов должна быть предусмотрена национальным законодательством или допускаться правоприменительной практикой, что вытекает из роли норм международных соглашений о корректировке прибыли ассоциированных предприятий как применяемых лишь постольку, поскольку в национальном налоговом праве установлены конкретные правовые инструменты корректировки прибыли.

Опыт США

Примером страны, согласившейся с возможностью широкого использования для целей налогообложения подхода к определению размеров платы за внутригрупповые услуги, основанного на косвенном распределении затрат,



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

являются Соединенные Штаты Америки, в которых начиная с 2007 года на временной основе в качестве «безопасной гавани» для внутригрупповых услуг стал применяться подход, получивший название «метод стоимости услуг» (services cost method). В соответствии с правилами, разработанными Казначейством и Службой внутренних доходов США, для снижения трудоемкости соблюдения требований налогового законодательства по отношению к внутригрупповым услугам их цена признается не нарушающей принцип «на расстоянии вытянутой руки», если она корректно сформирована из затрат на оказание услуги¹¹.

Вместе с тем признавалось, что введение этого метода являлось лишь попыткой снизить административное бремя, возложенное на налогоплательщиков, что не имеет никакого экономического обоснования в чистом виде¹².

Базовыми элементами применяемого в США метода «стоимости услуг» являются:

- возможность его использования только в отношении услуг, которые не вносят значительного вклада в риски предпринимательской деятельности (риски провала или успеха при ведении бизнеса);
- надлежащее ведение учета хозяйственных операций и заполнение учетных регистров, достаточное для подтверждения затрат, связанных с оказанием внутригрупповых услуг, и порядка их распределения;
- услуги не включены в перечень услуг, к которым данный метод не может применяться;
- услуги включены в утверждаемый Службой внутренних доходов перечень услуг, к которым данный метод может применяться, либо услуги являются низкомаржинальными¹³.

11 The U.S. Internal Revenue Service and Treasury Temporary regulations «Treatment of Services under Section 482; Allocation of Income and Deductions from Intangibles; Stewardship Expense» (2006). // <http://www.ustransferpricing.com/servicesreg0801.pdf>, Explanation of Provisions Sec. A.1(a)

King Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation, Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, (Springer, 2009). – P. 28.

12 King Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation, Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, (Springer, 2009). – P. 28.

13 The U.S. Internal Revenue Service and Treasury Final regulations and removal of temporary regulations «Treatment of Services Under Section 482; Allocation of Income and Deductions

С точки зрения Казначейства и Службы внутренних доходов США первое из вышеназванных условий использования этого метода означает, что невозможно судить о корректности оплаты внутригрупповых услуг исходя из суммы распределенных исполнителем затрат, если такие услуги вносят существенный вклад в конкурентные преимущества, основные способности и фундаментальные возможности налогоплательщика, необходимые для достижения успеха при ведении своей деятельности¹⁴. Цель данного условия – ограничить применение метода лишь такими услугами, которые сводятся к выполнению рутинных операций «бэк офисом» транснациональной группы компаний¹⁵.

Требование к надлежащему учету хозяйственных операций вытекает из того, что определение цены услуг исходя из затрат на их оказание в отсутствие правильного учета затрат ведет к произволу. Надлежащий учет подразумевает то, что он должен давать налоговым органам возможность проверить правильность применения данного метода¹⁶.

При соблюдении указанных и ряда других требований ценообразование внутригрупповых услуг исходя из затрат на их оказание признается налоговой службой США наиболее подходящим с точки зрения налогообложения. Однако при несоблюдении одного из указанных условий режим «безопасной гавани» перестает действовать и налоговые органы вправе применить традиционные транзакционные методы, с помощью которых проверить соответствие цены услуг рыночному уровню.

Таким образом, опыт США показывает, что применение упрощенного метода проверки соответствия размера расходов на оплату внутригрупповых услуг требованиям принципа «на расстоянии вытянутой руки», который сводится к проверке состава и алгоритма распределения From Intangible Property; Stewardship Expense» (2009). // <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/44070799.pdf>, Sec. § 1.482–9(b)2.

14 The U.S. Internal Revenue Service and Treasury Temporary regulations, Explanation of Provisions Sec. A.1(b).

15 The U.S. Internal Revenue Service and Treasury Final regulations, Explanation of Provisions Sec. A.1(e).

16 The U.S. Internal Revenue Service and Treasury Final regulations, Sec. § 1.482–9(b)5.



затрат, выставляемых дочернему обществу для возмещения, может рассматриваться в качестве допустимой замены обычным транзакционным методам лишь тогда, когда его применение ограничено по определенному спектру услуг и налагает на налогоплательщиков обязанность по достаточно детальному раскрытию информации о затратах.

Проверка обоснованности расходов по внутригрупповым услугам в соответствии с российским законодательством

Принимая во внимание международный опыт, в том числе содержание комментариев ОЭСР по вопросу корректировки прибыли ассоциированных предприятий при совершении трансграничных сделок, попробуем сформулировать общий подход к налогообложению внутригрупповых операций исходя из норм российского законодательства.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Данные положения находятся в нормативном единстве с пунктом 1 статьи 313 НК РФ, которой установлено, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета – системы обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В пункте 1 статьи 313 НК РФ также установлено, что налоговый учет осуществляется

в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов.

Из приведенных положений главы 25 НК РФ следует, что налоговую базу по налогу на прибыль уменьшают затраты, осуществленные налогоплательщиком по фактически совершенным им хозяйственным операциям, поскольку именно они отражаются в налоговом учете.

Применительно к внутригрупповым услугам это означает следующее: осуществляя их приобретение, российский налогоплательщик, входящий в транснациональную группу компаний, принимает на себя обязательство по возмещению другим компаниям группы затрат, связанных с оказанием данных услуг. Хозяйственной операцией, подлежащей отражению в налоговом учете, в таком случае по существу выступает именно операция по возмещению затрат третьих лиц в качестве встречного представления за выполненные ими действия.

Следовательно, обоснованность возмещения расходов должна подтверждаться документами, в том числе оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в стране по месту нахождения той компании группы, которая оказывает внутригрупповые услуги, раскрывающими:

- состав действий, выполненных в рамках оказания внутригрупповых услуг;
- состав затрат, подлежащих возмещению российским налогоплательщиком путем оплаты внутригрупповых услуг;
- порядок распределения таких расходов на российского налогоплательщика для возмещения затрат, понесенных иностранной компанией группы, оказывавшей внутригрупповые услуги, поскольку это согласуется с необходимостью документального подтверждения расходов



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

налогоплательщика по тем хозяйственным операциям, которые были им фактически осуществлены при исполнении тех или иных сделок, и отвечает требованиям статьи 313 НК РФ о полноте и достоверности сведений налогового учета, их достаточности для осуществления контроля за правильностью исчисления налога на прибыль

Наличие таких документов позволит дать оценку расходам на возмещение затрат участника транснациональной группы, оказывавшего внутригрупповые услуги, с точки зрения другого критерия признания расходов, установленного статьей 252 НК РФ, – с точки зрения их экономической обоснованности, причем как самому налогоплательщику при решении вопроса о том, учитывать ли те или иные суммы возмещенных затрат при исчислении налога на прибыль, так и налоговым органам при проведении налоговой проверки, а впоследствии суду, если возникший спор не был разрешен на административной стадии.

В последнее время критерий экономической обоснованности расходов во многом утратил самостоятельное значение, растворившись в другом предписании пункта 1 статьи 252 НК РФ, согласно которому расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Судебная практика применения пункта 1 статьи 252 НК РФ исходит из того, что необходимость осуществления тех или иных расходов в своей предпринимательской деятельности определяет сам налогоплательщик, а налоговые органы и суды не вправе давать собственную оценку целесообразности, рациональности и эффективности выбора налогоплательщика, тем самым подменяя налогоплательщика.

Вместе с тем сам по себе тот факт, что расходы в виде оплаты внутригрупповых услуг связаны с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение доходов (если услуги были в действительности оказаны и способны приносить экономические выгоды российскому дочернему обществу), не означает, что все затраты, возмещенные другой компанией транснациональной группы, оказывавшей данные услуги, являются экономически обоснованными с точки

зрения их относимости к оказанным услугам.

Если судом при рассмотрении налогового спора будет установлено, что при оплате внутригрупповых услуг налогоплательщиком были возмещены затраты иностранного участника группы, которые не могут иметь отношения к содержанию оказанных услуг, то оснований для признания их экономически обоснованными в соответствии с положениями статьи 252 НК РФ не имеется. О том, что возмещенные затраты не имеют отношения к оказанным услугам, может свидетельствовать, в том числе, неадекватный выбор критерия (базы) их распределения между несколькими участниками транснациональной группы компаний, не имеющий разумного экономического оправдания, поскольку это может привести к оплате российским налогоплательщиком затрат за других участников группы, которым оказывались однородные внутригрупповые услуги.

Так, например, в случае, когда оказание внутригрупповых услуг выражалось в помощи при наборе и обучении персонала, но затраты на оказание этих услуг были распределены между дочерними обществами пропорционально полученной каждым дочерним обществом выручке от продаж, то такой критерий распределения затрат может быть признан экономически необоснованным, если применение более близкого к содержанию услуг критерия (например, количество работников в каждой из дочерних компаний, фонда их оплаты труда) дало принципиально иной результат распределения возмещаемых затрат между дочерними обществами.

Признание расходов налогоплательщика экономически необоснованными по указанным основаниям не является оценкой их целесообразности, рациональности или эффективности, а лишь позволяет исключить возможность учета при исчислении налогооблагаемой прибыли таких затрат, которые хотя и предъявлены к возмещению, но не относятся к оказанным налогоплательщику услугам.

Заметим, что в постановлении Президиума ВАС РФ от 18.05.2010 № 17795/09 в отношении статьи 252 НК РФ была изложена правовая позиция, согласно которой расчетный метод определения затрат, допустимых к учету при



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

налогообложении, в принципе не противоречит законодательству и являлся экономически обоснованным в такой ситуации, когда налогоплательщик несет расходы на оплату услуг агента, осуществляющего продажу его продукции, и по условиям договора величина затрат агента, возмещаемых налогоплательщиком, определяется на основании расчета – пропорционально доле реализованной агентом продукции в общем объеме реализации агентом такой же продукции, полученной от других производителей по аналогичным договорам.

Вместе с тем необходимо учитывать, что вопрос о последствиях возмещения налогоплательщиком расходов, которые не относятся к оказанной ему услуге, предметом правовой оценки Президиума ВАС РФ при рассмотрении данного дела не являлся. Сам же тот факт, что цена приобретенных услуг может быть разумно сформирована исходя из затрат исполнителя на их оказание, сомнений не вызывает. Поэтому, по нашему мнению, правовая позиция, изложенная в названном постановлении Президиума ВАС РФ, не препятствует тщательной проверке экономической обоснованности расходов, понесенных при приобретении внутригрупповых услуг транснациональной компании.

Разрешая вопрос о распределении бремени доказывания по налоговым спорам, связанным с оказанием внутригрупповых услуг, следует исходить из того, что в соответствии с пунктом 1 статьи 54 НК РФ исчисление налоговой базы на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, является обязанностью налогоплательщика. Поэтому именно налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие обоснованность произведенных им расходов по возмещению затрат другой компании транснациональной группы в объеме, указанном выше. Одно лишь указание в актах об оказании услуг итоговой суммы цены внутригрупповых услуг достаточным подтверждением расходов и их экономической обоснованности быть признано не может, поскольку отражаемая в налоговом учете дочерне-

го общества хозяйственная операция выражается в возмещении конкретных затрат, понесенных другим участником транснациональной группы в связи с оказанием этих услуг.

При выполнении налогоплательщиком данной обязанности бремя доказывания экономической необоснованности расходов, включая оспаривание экономической обоснованности выбора критериев распределения затрат, переходит на налоговый орган. Запрет на оценку целесообразности действий налогоплательщика в данном случае должен проявляться в том, что налоговые органы не вправе отказывать в признании расходов налогоплательщика лишь на том основании, что, по мнению налоговой инспекции, необходимости возмещения тех или иных затрат можно было бы избежать, а критерий их распределения мог бы быть иным.

О наличии оснований для отказа в признании тех или иных сумм возмещаемых затрат при исчислении налога на прибыль может свидетельствовать очевидное их несоответствие содержанию оказанных услуг и явная несостоятельность выбора критерия распределения расходов между несколькими дочерними обществами, приводящая к изменению самой природы выплачиваемой иностранной компании суммы.

Дискуссионным является вопрос о том, в рамках каких контрольных мероприятий возможно осуществление проверки экономической обоснованности возмещения затрат по внутригрупповым услугам и, соответственно, при проверке законности каких решений налоговых органов арбитражный суд может войти в обсуждение изложенных выше вопросов.

Формируемая Президиумом ВАС РФ судебная практика исходит из того, что налоговые органы не вправе оспаривать цену сделок в ином порядке, чем установлено в статье 40 НК РФ. В качестве примеров такого подхода можно привести постановления Президиума ВАС РФ от 28.10.2010 № 8867/10, от 02.09.2008 № 5002/08, от 28.01.2008 № 12064/07 и от 30.10.2007 № 8349/07.

Действительно, введение в статье 40 НК РФ и впоследствии в разделе V.1 НК РФ особых правил, устанавливающих порядок корректи-



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

ровки цен для целей налогообложения, служит одной из гарантий соблюдения прав налогоплательщиков.

Вступившими в действие с 2012 года положениями статьи 105.17 НК РФ установлено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Однако раздел V.1 НК РФ не предусматривает в качестве особого метода контроля такой метод, который являлся бы аналогом «метода стоимости услуг», применяемого в США для оценки обоснованности возмещения затрат дочерним обществом транснациональной группы при оплате внутригрупповых услуг, т.е. не допускает упрощенного подхода к проверке обоснованности трансфертных цен в качестве замены указанным в ней методам. Выше также отмечалось, что с точки зрения подходов ОЭСР такой метод не является одним из транзакционных методов, т.к. он не предусматривает сравнение фактически примененной цены по сделке с ценами по аналогичным операциям, совершенным на рынке, а представляет собой лишь упрощенный подход к проверке соответствия доходов (расходов), получаемых по данной операции принципу «на расстоянии вытянутой руки».

С точки зрения положений главы 25 НК РФ тщательная проверка состава затрат, возмещаемых налогоплательщиком своему иностранному контрагенту в форме оплаты внутригрупповых услуг, может быть оправдана требованиями статьи 252 и статьи 313 НК РФ к экономической обоснованности расходов и порядку ведения налогового учета хозяйственных операций, принимая во внимание специфику трансграничных операций и специфику самих внутригрупповых услуг.

Следовательно, можно прийти к выводу, что налоговая проверка затрат, понесенных по внутригрупповым услугам, не относится к предмету мероприятий налогового контроля, прово-

димых в соответствии с положениями раздела V.1 НК РФ, данные вопросы проверяются в рамках выездной налоговой проверки.

С другой стороны, нельзя не признать, что принятие взамен статьи 40 НК РФ новой главы, содержащей подробное регулирование вопросов налогового контроля за трансфертным ценообразованием, должно логичным образом охватывать все вопросы, вытекающие из факта оспаривания цен, примененных ассоциированными предприятиями по совершенным им операциям, даже когда это не предполагает непосредственного сравнения фактически примененной налогоплательщиком цены с ценами рыночных аналогов. Указывая в статье 105.17 НК РФ на отдельный вид налоговых проверок в рамках налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, законодатель вряд ли имел намерение сознательно исключить из сферы таких проверок вопросы, которые возникают при оказании внутригрупповых услуг транснациональными компаниями. Тем более что полноценная проверка правильности исчисления налога на прибыль при совершении таких операций действительно вряд ли возможна без ознакомления с документами ОЭСР, посвященными трансфертному ценообразованию.

Другой аспект рассматриваемой проблемы заключается в том, исключают ли нормы статьи 40 НК РФ и раздела V.1 НК РФ возможность корректировки прибыли ассоциированных предприятий в порядке изменения квалификации сделки.

Из содержания подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ следует, что налоговые органы вправе изменять юридическую квалификацию сделок, совершенных налогоплательщиком.

В пункте 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» в связи с этим разъяснено, что суд решает вопрос об обоснованности произведенной налоговым органом переквалификации сделок в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок основано на оценке сделок в качестве притворных.



ТОЧКА ЗРЕНИЯ

Выше отмечалось, что анализ действий, совершенных в рамках исполнения договора на оказание внутригрупповых услуг, может показать отсутствие экономических выгод от их выполнения для российского налогоплательщика. Кроме того, в некоторых случаях несоответствие состава возмещаемых затрат характеру совершенных при оказании внутригрупповых действий может носить очевидный и выраженный характер. Как следствие, налоговые органы могут попытаться изменить квалификацию сделки, например, указывая на то, что, возмещая затраты материнской компании, не относящиеся к оказанию внутригрупповых услуг, российское дочернее общество фактически выплачивало дивиденды.

В этом случае под сомнение будет ставиться не только экономическая обоснованность и документальное подтверждение расходов на оплату внутригрупповых услуг, но и в целом режим налогообложения таких выплат, имея в виду, что по правилам главы 25 НК РФ:

- доходы от оказания услуг, полученные при ведении деятельности вне территории Российской Федерации, не облагаются налогом на прибыль в Российской Федерации, поскольку их источником выступает зарубежная деятельность исполнителя услуг, в то время как при выплате иностранному резиденту дохода в форме дивидендов налог на доходы подлежит удержанию российской организацией как налоговым агентом и перечислению в бюджет (подпункт 1 пункта 1 статьи 309 и пункта 1 статьи 310 НК РФ);

- суммы, направленные на оплату услуг, уменьшают базу по налогу на прибыль у российской дочерней организации, входящей в транснациональную группу, как прочие расходы, связанные с производством и реализацией (пункт 1 статьи 264 НК РФ), в то время как дивиденды должны рассматриваться как выплаты, осуществляемые после налогообложения прибыли, и в составе расходов, учитываемых по налогу на прибыль, признаваться не могут (пункт 1 статьи 270 НК РФ).

Вместе с тем представляется очевидным, что вывод о притворности сделки и возможности последующей перекалфикации произведенного платежа в выплату дивидендов автомати-

чески не вытекает ни из оспаривания рыночного уровня цен, ни из признания части возмещенных дочерней компанией расходов экономически необоснованными или документально не подтвержденными.

Исходя из положений абзаца 1 статьи 275 НК РФ, для признания тех или иных выплат дивидендами необходимо установить, что выплаченная в пользу иностранной компании сумма являлась, прежде всего, доходом от долевого участия в российском дочернем обществе.

Поэтому изменение квалификации сделки по оказанию внутригрупповых услуг как прикрывающей выплату дивидендов следует признать возможным лишь в тех случаях, когда:

- либо она основана на уже доказанном в рамках статьи 40 НК РФ (раздела V.1 НК РФ) несоответствии цены внутригрупповых услуг рыночному уровню, что в совокупности с иными обстоятельствами указывает на притворность сделки. Здесь «нерыночность» цены является лишь одним из признаков притворности сделки, говорящим о том, что избыточная часть оплаты услуг в действительности могла задумываться как платеж иной природы. Само по себе отклонение цены сделки от рыночного уровня о ее притворности указывать не может;

- либо если вывод о притворности сделки делается путем анализа возмещаемых затрат (без сравнения с рыночным уровнем цен на подобные услуги), опять же, в совокупности с иными обстоятельствами.

Состав такого рода «иных» обстоятельств в каждом конкретном случае носит индивидуальный характер. В частности, во внимание могут быть приняты обстоятельства, при которых была сформирована итоговая сумма оплаты внутригрупповых услуг: не заключались ли дополнительные соглашения об ее увеличении с распространением действия таких соглашений на ранее возникшие правоотношения, в какой момент фактически происходила оплата услуг, не было ли сопряжено увеличение цены внутригрупповых услуг с отказом от распределения официально отраженной в учете прибыли и т.п.



Горяный Алексей Владимирович
Помощник судьи Пятого арбитражного
апелляционного суда

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ РАЗДЕЛА V.1. НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ (в редакции от 05.04.2013) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (далее по тексту – Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ) часть первая Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) дополнена разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». При этом со дня вступления в силу указанного Федерального закона (01.01.2012) положения статей 20 и 40 НК РФ применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 НК РФ до дня вступления в силу данного Федерального закона.

В связи с этим в настоящей статье будут освещены основные проблемы, которые могут возникнуть на практике при применении положений НК РФ в редакции данного федерального закона. При этом вопросам о сопоставимости сделок, методах определения доходов и порядка их применения, отнесения сделок к контролируемым, соглашениям о ценообразовании внимания уделяться не будет, поскольку данным вопросам посвящены целый ряд статей, а также писем и разъяснений, как Минфина России, так и ФНС России.

Ранее в статье 20 НК РФ, действовавшей до 01.01.2012, раскрывалось понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения. Данной статьей таковыми признавались физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. При этом положения указанной статьи предусматривали три основания для признания налогоплательщиков взаимозависимыми лицами (непосредственное или косвенное участие одной организации в другой с долей более 20%, подчинение одного физического лица другому по должности, факт наличия между физическими лицами брачных отношений, отношений родства или свойства, усыновителя и усыновленного, попечителя и опекаемого), а также действовало положение, согласно которому суд вправе был установить факт взаимозависимости и по иным основаниям.

Действующие с 01.01.2012 положения главы 14.1 раздела V.1 НК РФ устанавливают более расширенный перечень оснований, по которым лица признаются взаимозависимыми.

В частности, общим условием, при выполнении которого может ставиться вопрос о признании лиц взаимозависимыми для целей налогообложения, является факт того, что особенности отношений между лицами оказывают (могут оказывать) влияние на условия и (или) ре-



НОВЕЛЛЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

зультаты сделок, совершаемых ими, и (или) экономические результаты их деятельности.

Пункт 2 статьи 105.1 НК РФ содержит перечень оснований, согласно которым налогоплательщики признаются взаимозависимыми. Таких оснований одиннадцать. При этом в статье 105.2 НК РФ закреплен порядок определения доли участия одной организации в другой или физического лица в организации.

Кроме того, организации и (или) физические лица вправе самостоятельно признать себя взаимозависимыми по любым другим основаниям, если особенности отношений между ними могут повлиять на какое-либо одно из обстоятельств, указанных в пункте 1 статьи 105.1 НК РФ, или на их совокупность.

Также статьей 105.2 НК РФ установлен порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации.

Таким образом, понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения в свете внесенных изменений стало более конкретным с установленными определенными критериями, позволяющими сделать вывод о взаимозависимости. Однако положения пункта 7 статьи 105.1 НК РФ, устанавливающего возможность признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, так же как и ранее действовавший пункт 2 статьи 20 НК РФ, при практическом применении могут вызвать возникновение споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, так как указанные положения НК РФ представляют возможность контролирующему органу устанавливать и иные признаки, влияющие на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности.

Более существенные изменения внесены в порядок определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. Действующей редакцией НК РФ раскрыты такие вопросы, ранее вызывавшие определенные трудности, как сопоставимость сделок, порядок и структура информации, используемой при сопоставлении сделок, признание рыночными регулируемых цен, методы определения доходов и порядок их применения.

Статья 40 НК РФ устанавливала только четыре случая, когда налоговые органы были вправе проверять правильность применения цен (между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, при совершении внешнеторговых сделок, при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени), а также указанной статьей закреплялись методы определения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

При этом данная статья предоставляла налоговому органу право вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Анализ арбитражной практики при рассмотрении налоговых споров, связанных с применением статьи 40 НК РФ, позволяет сделать выводы о формальном подходе налоговых органов к применению положений указанной статьи. В большинстве случаев налоговые споры разрешались в пользу налогоплательщиков.

Так, признавая незаконными доначисления инспекциями налогов, суды исходили из того, что перерасчет рыночной стоимости товаров, работ, услуг произведен налоговыми органами с нарушением положений статьи 40 НК РФ либо инспекциями не доказана правильность определения рыночной цены (постановление ФАС Уральского округа от 15.01.2013 № Ф09-12068/12 по делу № А76-9932/2012, постановление ФАС Уральского округа от 12.12.2012 № Ф09-11930/12 по делу № А76-3946/2012, постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.10.2012 № Ф03-4812/2012 по делу № А73-2560/2011).

Одной из причин признания недействительными решений налоговых органов являлась неопределенность положений пункта 11 статьи 40 НК РФ, предусматривающего, что при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. Понятие же «официальные источники информации» в НК РФ не расшифровывается, перечень таких источников отсутствует.

Также суды не всегда признают методы оценки рыночных цен на основании отчетов оценщиков не противоречащими статье 40 НК РФ, в связи с чем ФНС России в письме от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля» по вопросу формирования доказательственной базы по определению рыночных цен в соответствии со статьей 40 НК РФ на основании отчетов оценщиков указало на необходимость соответствия отчета оценщика, с учетом требований Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности», Федеральному стандарту оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)», утвержденному приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20.07.2007 № 256.

С 01.01.2012 введен в действие раздел V.1 НК РФ, статьей 105.3 которого установлены общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами. В частности, данной статьей закреплено, что определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 указанного раздела НК РФ. При этом цена сделки, примененная сторонами, признается рыночной, если федеральным органом не доказано обратное, либо, если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налогов. Указанная статья устанавливает также и полномочия федерального органа при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 раздела V.1 НК РФ, по проверке полноты исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, уплачиваемого в соответствии со статьей 227 НК РФ, налога на добычу

полезных ископаемых, налога на добавленную стоимость.

Статьями 105.5, 105.6 НК РФ введены критерии сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ и источники информации для определения сопоставимости сделок, тем самым, в сравнении со статьей 40 НК РФ, ранее существующие пробелы относительно сопоставимости сделок, а также источниках информации, используемых при таком сопоставлении, теперь устранены на законодательном уровне.

Следует отметить тот факт, что в целях сопоставления для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кроме того, главой 14.3 установлены методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. В отличие от ранее установленных статьей 40 НК РФ указанной главой НК РФ перечень методов определения доходов (прибыли, выручки) в сделках расширен до пяти.

Главой 14.4 раздела V.1 НК РФ вводится новое понятие контролируемой сделки – это сделка между взаимозависимыми лицами с учетом особенностей, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ.

Исходя из совокупности норм НК РФ, сделки между взаимозависимыми лицами можно разделить на две группы:

- контролируемые, признаваемые таковыми при соблюдении положений статьи 105.14 НК РФ;
- иные сделки между взаимозависимыми лицами.

В отношении контролируемых сделок на налогоплательщиков возложена обязанность по уведомлению налоговых органов о совершении таких сделок и представлению соответствующей документации при проведении федеральным ор-



НОВЕЛЛЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

ганом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Пунктом 1 статьи 105.17 НК РФ закреплено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом, при этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

В целях реализации положений раздела V.1 НК РФ в апреле 2012 года была создана Межрегиональная инспекция ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения. Эта инспекция будет подчиняться непосредственно ФНС России и осуществлять функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах в сфере ценообразования и информационному обеспечению деятельности ФНС России.

Следует отметить, что по правилам пункта 5 статьи 105.17 НК РФ в рамках налоговых проверок могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

В соответствии с пунктом 5 статьи 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ положения частей первой и второй НК РФ в редакции указанного федерального закона применяются к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ со дня вступления в силу указанного федерального закона, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

По мнению Минфина России, в рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 НК РФ после вступления в силу Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ (вне зависимости от даты заключения соответствующего договора), совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Изложенное выше не исключает возможности возникновения споров, связанных с определением момента совершения сделки, и, как следствие, правомерности проверки указанной сделки.

Абзацем вторым пункта 1 статьи 105.17 НК РФ установлены основания для проведения налогового контроля федеральным органом, которые по своей сути относятся к контролируемым сделкам.

Таким образом, порядок проведения налогового контроля в отношении контролируемых сделок на сегодняшний день не вызывает каких-либо вопросов. Однако иначе складываются обстоятельства в отношении иных сделок между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми. Так, Минфином России в письмах от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316 высказано мнение о порядке осуществления налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами, не признаваемым контролируемыми. В частности, по мнению федерального органа, контроль соответствия цен в сделках между взаимозависимыми лицами, не подпадающих под критерии контролируемых сделок, может осуществляться в следующем порядке.

В случае если в ходе контрольной работы территориальным налоговым органом выявлен факт совершения сделки, которая по условиям подпадает под контролируемую, но в представленном в налоговый орган уведомлении налогоплательщиком отражены недостоверные сведения или которая по условиям договоров не подпадает под контролируемую, но при этом, по предварительной оценке, сделка относится к контролируемому, территориальным налоговым органом может быть подготовлено информационное письмо в федеральный орган, в котором излагаются факты, свидетельствующие о занижении сумм соответствующих налогов. Указанная информация может служить основанием для повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, с последующей проверкой полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

В случаях совершения между взаимозависимыми лицами сделок, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй НК РФ исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 НК РФ (в том числе при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме), контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных проверок. При этом в целях определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, Минфин считает возможным применять методы, установленные главой 14.3 НК РФ.

В отношении сделок, в которых налогоплательщиками искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, Министерство считает необходимым устанавливать фактическую взаимозависимость лиц, в том числе в соответствии с пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ, или признавать сделку контролируемой на основании положений пункта 10 статьи 105.14 НК РФ.

В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой

выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ.

Указанная позиция Минфина России не является бесспорной.

Следует отметить, что в силу пункта 1 статьи 105.3 НК РФ, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Таким образом, вышеприведенное мнение Минфина России вызывает ряд вопросов в отношении правомерности проведения выездных и камеральных налоговых проверок по неконтролируемым сделкам, поскольку статья 105.17 НК РФ предусматривает прямой запрет на проведение указанных проверок. Также вызывает ряд вопросов и применение положений пункта 7 статьи 105.1 НК РФ, поскольку в данном случае установить наличие признаков взаимозависимости действительно возможно только в рамках проведения выездных и камеральных налоговых проверок, однако каким образом будет осуществлен контроль за применением цен по спорной сделке в случае ее неподконтрольности, остается неясным.

С учетом изложенного не исключено, что правовые подходы к решению вопросов, поставленных в настоящей статье, будут сформированы только судебной практикой.



Горбунова Ольга Васильевна

Главный государственный налоговый инспектор
отдела налогообложения № 1
Управления Федеральной налоговой службы по
Приморскому краю

ПАТЕНТНАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ С 2013 ГОДА

126

Патентная система налогообложения, регламентируемая главой 26.5 Налогового кодекса РФ, введена законами субъектов Российской Федерации и действует с 1 января 2013 года.

Согласно пункту 2 статьи 346.45 НК РФ у предпринимателя в случае подачи заявления на получение патента отсутствует обязанность подавать заявление о постановке на учет в субъекте РФ, где он не зарегистрирован как налогоплательщик, если он собирается вести там деятельность, подпадающую под патентную систему налогообложения.

Патент выдается на срок от одного до двенадцати месяцев, но только в пределах одного календарного года. Соответственно, срок действия патента на следующий календарный год перенести нельзя.

При этом налоговый период заканчивается или в последний день действия патента, или на дату досрочного прекращения предпринимательской деятельности, указанную в соответствующем заявлении предпринимателя.

Необходимо отметить, что патент действует на территории только того субъекта РФ, который указан в патенте. Однако предприниматель, получивший патент в одном субъекте РФ, вправе получить патент в другом субъекте.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.51 НК РФ индивидуальный предприниматель, пере-

шедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе, если патент получен на срок до шести месяцев в размере полной суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента.

В случае если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года, то уплата производится в размере одной трети суммы налога в срок не позднее двадцати пяти календарных дней после начала действия патента и в размере двух третей суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Таким образом, если патент получен на срок от 6 месяцев до календарного года, уплачен своевременно и в полном объеме по первому сроку, но не уплачен по второму сроку, тогда налогоплательщик утрачивает право на применение патентной системы налогообложения с начала налогового периода, то есть с даты начала действия патента. В этом случае ему следует уплатить налоги по общей системе как вновь зарегистрированному предпринимателю.

На основании пункта 7 статьи 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель может уменьшить НДФЛ за соответствующий период на сумму уплаченного единого налога по патентной системе налогообложения.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

Также согласно указанному пункту индивидуальные предприниматели, утратившие право на применение патентной системы, освобождаются от уплаты пеней в отношении авансовых платежей по налогам, которые должны были быть перечислены в бюджет по общему режиму налогообложения в течение срока действия патента.

Предприниматель, решивший применять патентную систему, освобождается от трех видов налогов, а именно:

1) налога на доходы физических лиц (в части доходов, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

2) налога на имущество физических лиц (в части имущества, используемого при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения);

3) налога на добавленную стоимость, налогоплательщиками которого не признаются индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения.

Кроме того, авансовые платежи предусматривает только НДФЛ (статья 227 НК РФ).

При этом положения Налогового кодекса РФ не устанавливают освобождения от пеней при несвоевременной уплате НДС за кварталы, прошедшие с даты получения патента до момента утраты права на его применение.

Согласно пункту 7 статьи 346.43 НК РФ законами субъектов РФ устанавливаются размеры потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система. При этом минимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода не может быть меньше 100 000 руб., а его максимальный размер не может превышать 1 000 000 руб.

В соответствии с пунктом 6 статьи 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель утрачивает право на применение патентной системы налогообложения и считается утратившим право на применение патентной системы нало-

гобложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент в следующих случаях:

1) если с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили установленную соответствующим региональным законом сумму;

2) если в течение налогового периода налогоплательщиком было допущено несоответствие требованию, установленному пунктом 5 статьи 346.43 Кодекса;

3) если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные пунктом 2 статьи 346.51 Кодекса.

Если индивидуальный предприниматель утратил свое право на применение патентной системы налогообложения, то он согласно пункту 8 статьи 346.45 НК РФ обязан заявить в налоговый орган в течение 10 календарных дней. Приказом ФНС России от 14.12.2012 № ММВ-7-3/957@ утверждена форма такого заявления – форма № 26.5-3.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.46, пунктом 6 статьи 6.1 НК РФ индивидуальный предприниматель должен быть снят налоговым органом с учета как налогоплательщик, применяющий патентную систему, в течение пяти рабочих дней со дня получения такого заявления.

В отношении того вида деятельности, при осуществлении которого было утрачено право на применение патентной системы, индивидуальный предприниматель может вновь перейти на патентную систему налогообложения не ранее, чем со следующего календарного года.



Мельник Елена Сергеевна

Начальник отдела по досудебному урегулированию налоговых споров Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю

О ЗАКОНОПРОЕКТЕ ПО ИЗМЕНЕНИЮ ПОРЯДКА И ПРОЦЕДУРЫ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Правительством Российской Федерации 15.12.2012 внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект Федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу пункта 53 статьи 1 Федерального закона от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» № 190725-6 (далее – Законопроект) ¹.

Положения Законопроекта направлены на совершенствование существующего порядка досудебного рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками в

целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров.

Наиболее заметное из вносимых Законопроектом изменений заключается во внесении поправок в статью 138 Налогового кодекса РФ, согласно которым вводится обязательная досудебная процедура обжалования всех без исключения ненормативных актов налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц.

Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров призвана стимулировать налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, что позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Законопроектом предусмотрено увеличение до одного месяца срока подачи апелляционной жалобы на не вступившее в законную силу решение налогового органа, принятое по результатам налоговой проверки. Для подготовки и подачи иных жалоб соответствующий срок увели-

¹ Статья была подготовлена 07.06.2013. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» принят Государственной Думой 19 июня 2013 г., одобрен Советом Федерации 26 июня 2013 г., подписан Президентом Российской Федерации 02 июля 2013 г., вступил в силу с 03 августа 2013 г.



ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРАВОСУДИЕ НА ДАЛЬНЕМ ВОСТОКЕ РОССИИ

чен с трех месяцев до одного года.

После обжалования в вышестоящем налоговом органе налогоплательщику предоставляется право самостоятельно определять, обжаловать ли решение, принятое по результатам рассмотрения поданной жалобы, в вышестоящий налоговый орган (в порядке подчинения) или в суд. При этом Законопроектом урегулирован момент, с которого исчисляется срок для обращения в суд: со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе.

Отдельно следует отметить, что акты ненормативного характера, принятые федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), а также действия или бездействие его должностных лиц обжалуются исключительно в судебном порядке (без прохождения стадии досудебного урегулирования спора).

Проектом также предусмотрено внесение в Налоговый кодекс РФ ряда норм, посвященных жалобе. В частности, планируется привести определение терминов «жалоба», «апелляционная жалоба». Последней согласно Законопроекту признается письменное обращение лица в налоговый орган с целью обжаловать не вступившее в законную силу решение о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности, если оно, по мнению указанного лица, нарушает его права. В отличие от апелляционной жалоба будет подаваться при несогласии со вступившими в законную силу актами налоговых органов ненормативного характера, а также действиями или бездействием их должностных лиц.

Кроме того, предлагается дополнить главу 19 Налогового кодекса РФ статьями 139.1, 139.2 и 139.3, регламентирующими форму и содержание жалобы, а также случаи и порядок оставления ее без рассмотрения.

Среди требований к форме и содержанию жалобы: письменная форма, наличие подписи заявителя; сведения о заявителе, его координаты; указание на обжалуемый акт (действие, бездействие); налоговый орган; право-

вое обоснование нарушения прав заявителя; требования заявителя.

Без рассмотрения (полностью или в части) будет оставлена жалоба в следующих случаях:

– отсутствует подпись лица, подавшего жалобу, или его представителя либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя на ее подписание;

– жалоба подана после истечения срока подачи и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

– до вынесения решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части;

– подана повторная жалоба по тем же основаниям, что и первая.

Решение об оставлении жалобы без рассмотрения принимается в течение пяти дней со дня получения жалобы или заявления об отзыве жалобы полностью или в части. Если в рассмотрении жалобы отказано из-за пропуска сроков или неподтверждения полномочий представителя налогоплательщика, а также из-за отсутствия необходимых подписей, ее можно подать повторно (пункт 3 статьи 139.3 НК РФ).

Жалоба подается в налоговый орган, акты ненормативного характера которого либо действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. Указанный налоговый орган обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

При подаче жалобы, в том числе апелляционной, необходимо иметь в виду, что представленные вместе с ней документы, а также дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения соответствующей жалобы до принятия по ней решения, рассматриваются вышестоящим налоговым органом, если лицо, подавшее такую жалобу, обосновало причины, по которым было невозможно своевременно представить эти документы налоговому органу, решение которого обжалуется.

Законопроектом закрепляется принцип заочного рассмотрения жалобы и материалов (то есть без участия лица, подавшего жалобу).



НОВЕЛЛЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Срок рассмотрения жалобы на решение налогового органа, принятое в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ (то есть по результатам налоговой проверки), составляет 1 месяц со дня получения жалобы. При этом следует отметить, что Законопроектом предусмотрено сокращение до 15 дней срока рассмотрения жалоб на решения, принятые в порядке статьи 101.4 Налогового кодекса РФ, а также на иные акты (действия, бездействие) налоговых органов.

Указанные сроки могут быть продлены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов. Для рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) продление срока их рассмотрения предусмотрено не более чем на один месяц, для остальных жалоб – не более чем на 15 дней.

Предлагается также регламентировать вступление в силу решений о привлечении и об отказе в привлечении к налоговой ответственности в следующих четырех случаях:

1) если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящей инспекции, оно вступит в силу полностью с даты принятия вышестоящим налоговым органом решения по такой жалобе;

2) решение инспекции, обжалованное полностью или в части, вступит в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, с даты принятия последним соответствующего решения;

3) если вышестоящий налоговый орган, отменив решение инспекции, примет новое решение, оно вступит в силу с даты его принятия;

4) при оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения решение инспекции вступит в силу с даты принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения при условии, что срок ее подачи истек.

По мнению разработчиков, положительными моментами принятия указанного законопроекта являются установление процедуры, для которой характерна быстрота рассмотрения споров (в суде рассмотрение спора может продлиться до года) и меньшая затратность (нет судебных расходов, связанных с уплатой государственной пошлины, а также издержек, связанных с оплатой услуг представителей), а также меньшая формализованность для налогоплательщика в отличие от судебного разрешения спора.

Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров будет стимулировать налогоплательщиков к разрешению возникших конфликтов в сфере налогообложения внутри системы налоговых органов, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.