

Караханян С.Г.
Баталова И.С.

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ:

проблемы, анализ, решение



Беларусь. Печать



НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ: ПРОБЛЕМЫ, АНАЛИЗ, РЕШЕНИЕ

С.Г.Караханян, И.С.Баталова

ВВЕДЕНИЕ

Современное налоговое законодательство отнюдь не отличается стабильностью. Отчасти этим объясняется наличие множества литературы по налоговой проблематике. Причем существующий рынок изданий по налоговым вопросам достаточно обширен - от вольной публицистики до глубоких научных исследований.

Книга, которую вы держите в руках, посвящена налоговым спорам. Несмотря на, казалось бы, заметное снижение динамики рассмотрения подобных дел в последнее время, налоговые споры продолжают оставаться важным сегментом рынка юридических услуг.

По статистике, приведенной председателем Арбитражного суда г. Москвы Свириденко О.М. на интернет-конференции, за 2005 г. количество разрешенных налоговых дел составило 10 991, а за 2006 г. - 9644. Вместе с тем сложность рассматриваемых дел значительно возросла. И объясняется это не только тем, что пристальное внимание налоговых органов стали вызывать крупные холдинги, обладающие разветвленной сетью подразделений, но и повышением налоговой грамотности как специалистов, обслуживающих корпоративный бизнес, так и сотрудников налоговых органов.

Не секрет, что зачастую едва ли не главным механизмом воздействия на налогоплательщиков, не согласных с решениями налоговых органов, становятся уголовные дела, возбужденные по налоговым преступлениям. Вопросам уголовного судопроизводства в налоговых отношениях посвящено значительное число книг. Есть и работы, описывающие практику рассмотрения налоговых споров в судах. В них анализируются существующие нормы Налогового кодекса, отражается полемика по различного рода налоговым вопросам, исследуется правовая природа отдельных налоговых правоотношений, рассматриваются вопросы исчисления отдельных видов налогов, нашедшие свое разрешение в судебной практике.

Авторы этих работ не обходят стороной и вопросы, связанные с добросовестностью налогоплательщиков. Несмотря на провозглашенный Определением Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О принцип презумпции добросовестности участников гражданского оборота и положение о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности толкуются в пользу налогоплательщика, арбитражная практика по-прежнему неоднозначно подходит к этому вопросу.

Достижению единообразия существующей практики в определенной мере способствуют правовые позиции высших судов. Так, 12 октября 2006 г. ВАС РФ было принято Постановление N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", разъяснившее, какие обстоятельства деятельности лица могут свидетельствовать о получении им необоснованной налоговой выгоды, а следовательно, влекут отказ в реализации права на применение налогового вычета НДС.

Особым событием стало принятие Определения Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. N 366-О-П, подтвердившее, что обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Принятое Определение, как нам представляется, позволит избежать дончисления налоговых платежей по мотиву убыточности, полученной налогоплательщиком от деятельности.

Происходящие изменения в законодательстве, как и развитие правоприменительной практики, влекут необходимость все более глубокого анализа существующих налоговых правоотношений и путей их развития.

В этой книге исследуются вопросы, связанные как с общей, так и с особенной частью налоговых правоотношений. Предмет исследования не охватывает всей совокупности вопросов, связанных с налоговыми правоотношениями, что вполне закономерно. Налоговые правоотношения столь сложны и объемны, что рассмотреть все существующие пласты взаимоотношений не под силу даже большому авторскому коллективу. Поэтому в книге затронуты лишь некоторые, особо "наболевшие", актуальные для налогоплательщиков вопросы.

В частности, в свете принятых и вступивших в силу с 1 января 2007 г. изменений в Налоговый кодекс в книге рассматривается вопрос использования письменных разъяснений налоговых органов; описываются проблемы, связанные с проведением налогового контроля и производством по делу о налоговом правонарушении, анализируются вопросы взимания штрафных санкций, а также возможность применения смягчающих обстоятельств в свете существующего внесудебного порядка списания налоговых штрафов.

С учетом существующей судебной практики исследуются вопросы, связанные с использованием налоговых вычетов по НДС, ведением раздельного учета, исчислением НДС

отдельными категориями плательщиков. Отдельная глава посвящена налогу на прибыль, описанию проблем, возникающих у налогоплательщиков при отнесении на затраты различных расходов (например, факторинговых операций), и возможности устранения трудностей. Затронут в книге и вопрос исчисления НДС, в частности, применение существующих налоговых вычетов и официальная позиция налоговых органов.

По каждой из исследуемых проблем авторами приводится официальная позиция контролирующих органов, а также судебно-арбитражная практика, рассматривающая подобные категории споров.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПИСЬМЕННЫХ РАЗЪЯСНЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Не секрет, что налоговое законодательство не отличается стабильностью. Довольно часто налогоплательщики при возникновении сомнений в том, как поступить в конкретной ситуации, пытаются не только получить ответ у сторонних финансовых аналитиков, но и обращаются в налоговый орган.

Справедливости ради надо отметить, что еще до принятия части первой Налогового кодекса судебная практика исходила из того, что налогоплательщик не должен привлекаться к ответственности, если он действовал по указаниям налогового органа. Так, при рассмотрении Президиумом ВАС РФ одного из дел было установлено, что организация не включила в облагаемый НДС оборот полученные суммы авансовых платежей. Исходя из этого, органы налоговой полиции привлекли организацию к ответственности. Однако налогоплательщик заявил, что он руководствовался письмом Госналогслужбы России, согласно которому НДС в данном случае не начисляется. Суд установил, что письмо не соответствует закону, не зарегистрировано в Минюсте России и не должно применяться. В то же время суд пришел к выводу, что это письмо "определенным образом ориентировало налогоплательщика в отношении налогов с полученных им авансовых сумм". При таких обстоятельствах, по мнению суда, не имелось оснований для взыскания штрафа (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1998 г. N 3059/98).

Обращение в инспекцию за разъяснениями представляется обоснованным, и зачастую указанное обстоятельство может сыграть на руку налогоплательщикам.

Во-первых, у налогоплательщика появляется возможность узнать официальную позицию инспекции (безусловно, согласованную с вышестоящим налоговым органом) по вопросу исчисления того или иного налога.

Во-вторых, письменные разъяснения налоговых органов являются обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, то есть освобождают его от налоговых санкций. Об этом говорит пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса.

В-третьих, с 1 января 2007 г. использование письменных разъяснений освобождает налогоплательщиков еще и от пеней. Однако в этом случае налогоплательщик будет освобождаться от начисления пеней только в соответствии с теми разъяснениями, которые даны после 31 декабря 2006 г.

В-четвертых, при определенных обстоятельствах письменные разъяснения могут быть признаны смягчающим обстоятельством в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 112 Налогового кодекса. Например, налогоплательщик получил письменные разъяснения налогового органа, по сути касающиеся совершенного им правонарушения, но по ряду формальных признаков не относящиеся к таковому (например, разъяснения относятся к иному налоговому периоду). В этом случае такое разъяснение по усмотрению суда может быть учтено в качестве смягчающего обстоятельства. А смягчающие обстоятельства, как известно, влекут уменьшение налоговых штрафов не менее чем в 2 раза (п. 3 ст. 114 НК РФ).

В-пятых, в случае уголовно-правовой оценки совершенного налогоплательщиком правонарушения (например, по ст. 199 УК РФ) письменные разъяснения налоговых органов являются обстоятельством, исключаящим вину лица, привлекаемого к уголовной ответственности, ввиду отсутствия умысла в его деяниях.

Тем не менее использование письменных разъяснений в реальности сопряжено со множеством трудностей. Оно и понятно. Налоговый орган хотя формально и несет предусмотренную законом обязанность представлять разъяснения по вопросам исчисления и уплаты налоговых платежей, но на практике, соблюдая фискальные интересы, стремится построить даваемые разъяснения таким образом, чтобы при любом исходе событий они не подействовали в пользу налогоплательщика.

Кроме того, по мнению налоговых органов, недобросовестных налогоплательщиков наличие официальных писем налоговых органов не может освобождать от ответственности.

В свете изложенного вопрос применения письменных разъяснений налогового органа является важным и требует рассмотрения его с учетом сложившейся судебной арбитражной практики.

Ранее лицо могло сослаться на любое письменное разъяснение. В частности, было неважно, адресовано разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц (п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

С 1 января 2007 г. норма пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса действует в новой редакции. Налогоплательщик будет освобождаться от ответственности по данному основанию только в том случае, если:

- 1) разъяснения даны финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти;
- 2) разъяснения даны лично налогоплательщику или неопределенному кругу лиц;

3) имеется соответствующий документ этого органа, по смыслу и содержанию относящийся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа;

4) налогоплательщик укажет в своем запросе полные и достоверные сведения.

Кроме того, с 1 января 2007 г. Налоговым кодексом установлен срок, в течение которого Минфин России, а также финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований обязаны представить письменное разъяснение, - два месяца со дня поступления соответствующего запроса (п. 3 ст. 34.2 НК РФ).

Каков же круг вопросов, относительно которых налогоплательщик может испрашивать официальных разъяснений?

Налоговые органы в силу пп. 4 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения. Отсюда следует, что в компетенцию налоговых органов входит информирование налогоплательщиков о налоговом законодательстве, а не разъяснение его норм.

Однако по сложившейся практике налоговые органы представляют налогоплательщикам также разъяснения по поводу применения налогового законодательства. При этом ст. 111 Налогового кодекса называет разъяснения налоговых органов в качестве основания отсутствия вины налогоплательщика.

Как уже отмечалось, в спорной ситуации налогоплательщик не подлежит привлечению к налоговой ответственности, если он следовал разъяснениям налоговых органов, но тем не менее налоговое правонарушение имело место.

Однако не всякое письмо Минфина России или налогового органа является официальным разъяснением их позиции.

Должностными лицами, уполномоченными излагать его официальную позицию в письменных разъяснениях по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, согласно Письму Минфина России от 6 мая 2005 г. N 03-02-07/1-116, являются:

- министр финансов РФ;
- заместители министра финансов РФ;
- директор Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики;
- заместители директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики.

Следовательно, по мнению Минфина, только разъяснения по налогам и сборам вышеуказанных должностных лиц являются его официальной позицией.

Давать официальные разъяснения от имени налоговых органов (Письмо Минфина России от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39, п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5) вправе:

- руководитель налогового органа;
- его заместители;
- иные уполномоченные на то должностные лица.

Повторимся, что из пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса следует, что освобождается от налоговой ответственности налогоплательщик, который выполнял письменные разъяснения, данные неопределенному кругу лиц либо непосредственно ему налоговым органом в лице уполномоченного должностного лица в пределах его компетенции. Письмом Минфина России от 2 мая 2007 г. N 03-02-07/1-211 обращено внимание на то, что в отмеченной норме ссылка на уполномоченное должностное лицо дается отдельно в скобках, из чего следует, что письмо-разъяснение может быть написано не только ведомством, но и самим уполномоченным должностным лицом этого ведомства. В последнем случае применение пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса допустимо, если письмо было издано в пределах компетенции данного должностного лица.

Следуя этой позиции, каждое письмо налогового ведомства можно признать как письмом налогового органа, так и письмом его должностного лица. В последнем случае возникает вопрос о пределах компетенции этого лица, ведь письмо, не входящее в его компетенцию, не освобождает налогоплательщика, который им руководствовался, от налоговой ответственности.

Таким образом, с формальной точки зрения, прежде чем воспользоваться официальными разъяснениями налоговых органов, налогоплательщики должны прочитать инструкцию должностного лица, подписавшего письмо, чтобы узнать, относится ли оно к его компетенции. Если нет, то налогоплательщик должен быть готов к тому, что, выполняя предписания этого письма, он не будет защищен от претензий налоговых органов.

Что же касается статей и комментариев в средствах массовой информации, ответов на вопросы (в том числе размещенных в справочно-правовых системах), данных иными, специально

не уполномоченными сотрудниками Минфина России или налоговых органов, то такие письменные комментарии будут являться личным мнением таких сотрудников и официальными разъяснениями не признаются.

В судебной практике были случаи, когда суды признавали в качестве разъяснений, освобождающих налогоплательщика от ответственности, разъяснения государственных органов и ведомств, которых можно назвать "нетипичными", с точки зрения дачи официальных комментариев.

Так, по одному конкретному делу Президиум ВАС РФ, направляя дело на новое рассмотрение, указал, что в процессе привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения нижестоящий суд не дал правовой оценки письмам государственных фискальных ведомств, в том числе и письму Госстроя России, в которых сообщена позиция этих органов в отношении налогообложения затрат заказчика-застройщика (Постановление Президиума ВАС РФ от 27 марта 2002 г. N 1636/01).

В другом случае налогоплательщик - Окружной Дом офицеров Ленинградского военного округа, необоснованно применяя налоговые льготы, руководствовался Директивой заместителя министра обороны РФ, что также стало в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса основанием для освобождения лица от налоговой ответственности <1>.

<1> Брызгалин А.В. Отсутствие вины как обстоятельство, исключающее привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения // Налоги и финансовое право. 2005. Приложение к N 4.

В настоящее время спорным остается вопрос о том, освобождают ли налогоплательщика от ответственности разъяснения, опубликованные в СМИ и на информационных сайтах.

Необходимо признать, что существует арбитражная практика, поддерживающая налогоплательщиков в этом вопросе. Так, Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 27 мая 2002 г. N А26-6342/01-02-12/178 признан обстоятельством, исключающим вину лица, тот факт, что налогоплательщик воспользовался разъяснением чиновника, опубликованным в газете "Учет. Налоги. Право".

В Постановлении суд указал: "Из материалов дела следует, что в газете "Учет. Налоги. Право" от 26.09 - 02.10.2000 начальник отдела применения НК РФ департамента налоговой политики и совершенствования налогового законодательства Министерства Российской Федерации по налогам и сборам Разулин С.В. разъяснил, что признаком создания обособленного подразделения, подлежащего постановке на учет в налоговом органе, является создание двух и более стационарных рабочих мест.

В данном случае, имея одно рабочее место и руководствуясь данным разъяснением, ответчик не сообщил налоговому органу о создании обособленного подразделения.

При указанных обстоятельствах в действиях ответчика отсутствует вина в совершении налогового правонарушения, в связи с чем он освобождается от ответственности за его совершение. Решением суда правомерно отказано в иске о взыскании штрафа".

Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 10 ноября 2004 г. по делу N А43-14279/2003-31-632. Суд, в частности, указывает: "Общество, не облагавшее налогом с продаж услуги по предоставлению краткосрочных кредитов, руководствовалось письменными разъяснениями заместителя начальника отдела анализа и методологии косвенных налогов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам Лозиной Н.Д. (опубликованы в газете "Учет. Налоги. Право" от 22.07.2003 - 27.07.2003), поэтому в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации общество не подлежит налоговой ответственности".

До сих пор не сложилось однозначного мнения в вопросе о том, можно ли выводы, содержащиеся в предыдущем акте налоговой проверки или в решении о привлечении к налоговой ответственности признать в качестве письменных разъяснений. Арбитражная практика здесь противоречива.

По мнению ряда судов, тот факт, что налогоплательщик не обращался официально с письменным запросом в налоговый орган, означает, что никаких разъяснений ему не давалось. На это указывает в своем Постановлении от 26 ноября 2002 г. по делу N А11-3026/202-К2-1245 ФАС Волго-Вятского округа.

ФАС Восточно-Сибирского округа в своем Постановлении от 28 февраля 2005 г. по делу N А33-5708/04-С3-Ф02-494/05-С1 прямо указывает: "решение о привлечении к налоговой ответственности не является письменным разъяснением по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данным налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции".

В то же время некоторые суды признают выводы, сделанные инспекцией в справке о проведенной проверке, разъяснениями, исключающими ответственность налогоплательщика.

Так, например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 марта 2002 г. по делу N А33-13865/01-СЗ-Ф02-443/02-С1 указал: "как следует из справки от 16.11.1999 N 130, составленной налоговой инспекцией по результатам выездной налоговой проверки правильности исчисления полноты и своевременности перечисления в бюджет ООО "Скорород" единого налога на вмененный доход за период с 01.10.1999 по 11.11.1999, нарушений при определении физического показателя, базовой доходности, повышающих (понижающих) коэффициентов при исчислении единого налога на вмененный доход не установлено (п. д. 52, 53).

Следовательно, при исчислении единого налога на вмененный доход за период с 01.12.1999 по 01.03.2001 налогоплательщик руководствовался данным разъяснением при определении физического показателя, поэтому в его действиях отсутствует вина".

К сожалению, в Налоговом кодексе не нашло свое отражение решение вопроса, широко распространенного в финансово-хозяйственной практике. Это случай, когда разъяснениями, представленными в адрес холдинга, управляющей компании или материнской компании (которые через акции или доли владеют другими самостоятельными юридическими лицами), пользуется дочерняя компания.

По мнению ряда специалистов, например, А.В. Брызгалина, в подобном случае, как и в случае применения обособленными подразделениями разъяснений, данных головной организации, применение положений пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса вполне правомерно. Вместе с тем, по мнению А.В. Брызгалина, в указанной ситуации необходимо соблюсти ряд условий:

а) головная компания (управляющая компания, холдинг, корпорация, объединение, концерн и т.д.) в соответствии с корпоративным законодательством и (или) учредительными документами должна иметь полномочия по управлению организациями, входящими в ее структуру;

б) головная компания сделала запрос в налоговый орган в интересах всей структуры, то есть в интересах всех организаций, которые входят в ее систему. Желательно, чтобы данное обстоятельство следовало из содержания запроса;

в) головная компания, получив на свой запрос ответ от налоговых органов, должна официально уведомить и довести содержание ответа до своих "подконтрольных" организаций.

При совокупности таких условий представляется, что в случае, если "нижестоящие" организации выполняют разъяснение налогового органа и это разъяснение окажется неправомочным, то эти организации должны подлежать освобождению от ответственности по основаниям пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса.

В целом же необходимо помнить, что для того, чтобы разъяснения налоговых органов освободили налогоплательщика от уплаты штрафов и пеней, данные разъяснения должны соответствовать ряду критериев:

- во-первых, разъяснение должно относиться к тому же периоду, когда допущено нарушение. При этом дата издания самого разъяснения не имеет значения. То есть налогоплательщик может использовать любое разъяснение, важно только, чтобы оно относилось к соответствующим налоговым периодам;

- во-вторых, разъяснение должно быть конкретным, содержать точные рекомендации. Если же в разъяснении приведены общие формулировки, например "в соответствии с законодательством" или "в порядке, установленном НК РФ", то оно также не будет освобождать от ответственности. По данному вопросу сформировалась однозначная судебная практика (см., например, Постановление ФАС СЗО от 4 февраля 2002 г. N А56-16691/01);

- в-третьих, публикация, которую применил налогоплательщик, должна содержать разъяснение именно по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Если это разъяснение норм, относящихся к другим отраслям законодательства, например административного, то оно не избавит от ответственности;

- в-четвертых, ситуация, описанная в разъяснениях, должна быть аналогична той, которая возникла у налогоплательщика. То есть в наличии должны быть все условия, которые бы способствовали тому, что лицо могло воспользоваться данным разъяснением. Ссылки на разъяснения, которые не касаются деятельности или ситуации лица, не могут являться основанием для применения пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса.

В реальности случаются ситуации, когда налогоплательщик, опасаясь неблагоприятных последствий, не обращается в инспекцию, в которой он состоит на учете, а направляет запрос в иной налоговый орган.

В этом случае возникает вопрос: а вправе ли он воспользоваться письменными разъяснениями, предоставленными ему "чужой" налоговой инспекцией?

Представляется, что законодательных препятствий этому нет.

В ст. 30 Налогового кодекса указано, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных

законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

Это само по себе означает, что любой налоговый орган, независимо от его территориальной принадлежности, действует в соответствии с официальной позицией Минфина и ФНС. Судебная практика также допускает такие ситуации (см., например, Постановление ФАС МО от 12 мая 2003 г. N КА-А41/2695-03).

В рассматриваемой ситуации необходимо только иметь в виду, что разъяснение, касающееся порядка исчисления регионального или местного налога, элементы налогообложения которого закреплены в региональных или местных актах, может быть дано только территориальным налоговым органом. Получение в этом случае письма другого налогового органа, даже если на его территории действует аналогичный налог, не будет освобождать плательщика от ответственности.

Завершая рассмотрение вопроса, касающегося применения письменных разъяснений налогового органа, остановимся на возможности обжалования неправомерных разъяснений налоговых органов.

В соответствии со ст. 137 Налогового кодекса каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

При этом понятие акта ненормативного характера с учетом специфики налоговых правоотношений разъяснено Постановлением Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5. В п. 48 Постановления ВАС РФ указал, что "при применении статей 137 и 138 Кодекса необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика".

Ранее суды неоднократно разъясняли, что обжаловать такого рода акт инспекции невозможно, поскольку письма налоговых органов, носящие характер разъяснения действующего законодательства, не отнесены законом к категориям споров, подведомственных арбитражному суду. На это, в частности, указано в Постановлении ФАС МО от 11 декабря 2001 г. по делу N КА-А40/7173-01.

Однако в настоящее время, по нашему мнению, в судебной практике прослеживается тенденция, в соответствии с которой для принятия соответствующего судебного решения по заявлению налогоплательщика необходимо установить, имеет ли разъяснение властно-распорядительный характер или в нем просто излагается точка зрения того или иного должностного лица налогового органа.

Если в разъяснении содержатся конкретные указания конкретному налогоплательщику, то оно может быть обжаловано в арбитражный суд, ведь властно-распорядительный характер разъяснений так или иначе ограничивает свободу лица при выборе им возможных вариантов своего поведения. Таким образом, обжаловать акт налогового органа, содержащий разъяснение, можно в том случае, если по существу указанного разъяснения к налогоплательщику предъявляются какие-либо требования.

Аналогичной позиции придерживается Конституционный Суд РФ в Определении от 5 ноября 2002 г. N 319-О. В частности, Конституционный Суд РФ указал, что сама форма акта налогового органа (письмо, разъяснение и т.д.) не препятствует обжалованию его в судебном порядке, если по своему содержанию он порождает право последних предъявлять требования к налогоплательщикам. Кроме того, суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ.

Если же в ответе на запрос сообщается лишь точка зрения налогового органа, вопрос о его обжаловании не возникает, ведь налоговый орган не дает никаких конкретных указаний. Так, в Постановлении ФАС УО от 11 августа 2003 г. N Ф09-2400/03-АК суд отказался от разрешения спора, установив, что письмо-разъяснение, полученное налогоплательщиком от налогового органа по запросу, содержит текст нормативных актов, а также комментарий конкретной статьи Налогового кодекса, при этом в письме отсутствуют какие-либо конкретные указания в отношении налогоплательщика.

Принимая во внимание такого рода практику, налоговые органы зачастую формулируют ответ на запрос именно таким образом, то есть излагают существующие нормы Налогового кодекса, стараясь не упоминать в своих ответах конкретную ситуацию.

Любые ведомственные письменные разъяснения не являются для налогоплательщика достаточной "страховкой" от возможных негативных последствий. Об этом заявляет сам Минфин России в Письме от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39. Поэтому полностью полагаться на письменные разъяснения официальных органов не следует. Анализ арбитражной практики показывает, что налогоплательщик постоянно должен быть настороже, даже успешно проходя испытание налоговой проверкой.

НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ. СПОСОБЫ УМЕНЬШЕНИЯ СУММЫ ШТРАФА

Не секрет, что огромное количество налоговых проверок заканчивается не так, как того желал бы налогоплательщик. Как правило, по их результатам налоговый орган начисляет сумму недоимки, пеней и одновременно привлекает предприятие к ответственности.

Но если сумму недоимки и пеней можно оспорить зачастую лишь тогда, когда инспекция не права по существу нарушения в материально-правовом либо процедурном аспекте (то есть не так квалифицировала отношения, неверно истолковала положения НК РФ, нарушила процедуру производства по делу о налоговом правонарушении), то избавиться от штрафов или, по крайней мере, существенно снизить их можно даже в том случае, когда налоговым органом не допущено никаких нарушений.

Налоговая санкция, как это определено в п. 1 ст. 114 Налогового кодекса, является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 15 июля 1999 г. N 11-П, в целях обеспечения выполнения публичной обязанности платить законно установленные налоги и сборы и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Как указано в п. 2 ст. 114 Налогового кодекса, налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 Налогового кодекса, которая устанавливает виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение.

Налоговая санкция представляет собой разновидность правовых санкций, которая обладает рядом характерных черт, в совокупности присущих только ей, в частности:

- налоговая санкция представляет собой меру государственного принуждения, используемую в сфере публичных финансов;
- налоговая санкция является формой юридической ответственности, поскольку ее применение предполагает итоговую оценку противоправного деяния, за которое она назначается, как налогового правонарушения;
- налоговая санкция носит штрафной (карательный) характер, поскольку, во-первых, основной целью ее применения является предупреждение налоговых правонарушений; во-вторых, размер налоговой санкции определяется степенью общественной опасности налогового правонарушения, за которое она применяется;
- налоговые санкции носят имущественный характер, поскольку они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 комментируемого Кодекса.

При установлении и применении налоговых санкций законодатель, суд и налоговые органы должны руководствоваться определенными принципами. Так в ранее уже указанном Постановлении N 11-П Конституционный Суд РФ разъяснил, что в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными принципами. Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ.

Следование принципу справедливости предполагает дифференцированное установление налоговых санкций с учетом характера налогового правонарушения, степени его общественной опасности. Следствием большинства налоговых правонарушений является неуплата или неполная, несвоевременная уплата налогов. Однако эти последствия могут быть результатом различных противоправных деяний налогоплательщика (налогового агента), наибольшую общественную опасность из которых представляют умышленные действия (бездействие), направленные на сокрытие объектов налогообложения. Значительно менее опасно занижение

налоговой базы или суммы налога в результате различных ошибок при их исчислении. Последствия обоих нарушений одинаковы - недополучение государством и муниципальными образованиями налоговых доходов. Вместе с тем подлинная реализация принципа справедливости при установлении налоговых санкций требует применения различных мер воздействия к правонарушителям в зависимости от тяжести содеянного ими.

Денежное взыскание, которому подвергается лицо, совершившее налоговое правонарушение, должно быть соразмерно содеянному, то есть должно налагаться с учетом причиненного государству и муниципальным образованиям вреда. Налоговая санкция должна быть адекватна налоговому правонарушению, за которое она применяется. Именно поэтому штраф, взыскиваемый за налоговое правонарушение, влекущее недоимку (см. ст. 119, п. 3 ст. 120, ст. 122, ст. 123 НК РФ), установлен пропорционально самой недоимке.

При установлении и применении налоговых санкций должен соблюдаться принцип однократности применения мер юридической ответственности. Согласно этому принципу, закрепленному в п. 2 ст. 108 Налогового кодекса, никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

Налоговые санкции должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность. Однако указанный признак нельзя учесть при наложении штрафа на юридическое лицо.

Размеры налоговых санкций, устанавливаемые законодателем, должны быть обоснованы с позиции предупреждения данных правонарушений. Они должны преследовать цели специальной и общей превенции, а также восстановления социальной справедливости. Когда же применение налоговых санкций преследует какие-либо иные цели, то это нарушает рассматриваемый принцип.

Применение налоговых санкций не должно ставить налогоплательщиков в необоснованно тяжелое материальное положение, влечь прекращение ими предпринимательской деятельности, а также иным образом сверх необходимости ущемлять их права и законные интересы. Именно из этого исходил Конституционный Суд РФ в своем указанном выше Постановлении.

Начисленную налогоплательщику по результатам проверки сумму штрафных санкций можно уменьшить. Такое право предоставляет п. 3 ст. 114 Налогового кодекса.

В соответствии с указанным пунктом при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса.

Право устанавливать и применять смягчающие налоговую ответственность обстоятельства предоставлено как суду, так и налоговому органу.

Более того, из смысла ст. 112 комментируемого Кодекса следует, что суду вменено в обязанность при рассмотрении вопроса о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах устанавливать наличие или отсутствие смягчающих такую ответственность обстоятельств. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в своих постановлениях, отменяющих решения нижестоящих судов о привлечении физических лиц и организаций к налоговой ответственности, неоднократно указывал на обязанность суда при удовлетворении требований налоговых органов о взыскании налоговых санкций выяснять вопрос о наличии или отсутствии смягчающих ответственность обстоятельств (см., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2002 г. N 6106/01).

Перечень смягчающих обстоятельств предусмотрен ст. 112 Налогового кодекса и не носит исчерпывающего характера в отличие, например, от установленного п. 2 той же статьи перечня обстоятельств, отягчающих налоговую ответственность.

При установлении хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер ответственности снижается не менее чем в 2 раза (ст. 114 НК РФ). Однако необходимо учитывать, что снижен может быть только размер штрафа, но не пеней, поскольку последние не являются мерой ответственности и не относятся к налоговым санкциям. Пленум Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ в совместном Постановлении от 11 июня 1999 г. N 41/9 указали, что, принимая во внимание, что п. 3 ст. 114 Налогового кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в 2 раза.

Отметим, что арбитражные суды принимают решения по экономическим спорам с учетом приведенных разъяснений высшей судебной инстанции. Подтверждение тому - Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 15 марта 2006 г. по делу N А79-1673/2005, ФАС Московского округа от 20 июля 2006 г., 26 июля 2006 г. по делу N КА-А41/6507-06, ФАС Уральского округа от 14 марта 2006 г. по делу N Ф09-1569/06-С2.

По одному из налоговых споров арбитражный суд счел возможным снизить размер штрафа в 10 раз (Постановление ФАС Московского округа от 24 июля 2006 г., 31 июля 2006 г. по делу N КА-

А40/6719-06). Схожий подход отражен в Постановлении ФАС Уральского округа от 26 февраля 2006 г. по делу N Ф09-814/06-С7.

Таким образом, при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа может быть снижен до какой угодно суммы. Вместе с тем он не может быть отменен полностью.

Какие же обстоятельства могут помочь в снижении начисленных налоговых санкций?

В ст. 112 Налогового кодекса приведены лишь два смягчающих обстоятельства.

Так, суд сочтет обстоятельства смягчающими, если правонарушение совершено "под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости". Как показывает практика, на подобные обстоятельства ссылаются нечасто, что и понятно. Вряд ли можно будет рассчитывать на снижение штрафа, если бухгалтер заявит судьям, что нарушил закон по приказу руководителя.

Также к смягчающим обстоятельствам отнесено "стечение тяжелых личных или семейных обстоятельств". Например, бухгалтер совершил ошибки в то время, когда разводился или потерял близкого родственника. Подойдет под эту категорию и пожар, случившийся у него дома, и тяжелая болезнь одного из членов семьи, и любое другое обстоятельство, которое могло существенно повлиять на психологическое состояние человека, совершившего ошибки в налоговых расчетах. Безусловно, эти обстоятельства надо подтвердить документами - больничным листом, судебным решением, свидетельством загса и т.д.

В силу п. 3 ст. 112 Налогового кодекса смягчающими обстоятельствами признаются любые, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, признаны в качестве таковых.

Обобщение судебной практики позволяет выделить следующие обстоятельства, рассматриваемые судами в качестве смягчающих ответственность:

1. Тяжелое финансовое положение организации. В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 1 марта 2005 г. по делу N Ф04-727/2005(8788-А45-19) рассматривается такой случай: налоговые инспекторы провели на фирме выездную проверку. По итогам ревизии они оштрафовали организацию в соответствии со ст. 123 Налогового кодекса за неполную уплату налога на доходы физических лиц. Суд установил, что предприятию обоснованно начислен штраф. Однако компания представила доказательства своего тяжелого материального положения. Бухгалтерских балансов и решения налоговой инспекции о поэтапном погашении фирмой недоимки перед бюджетом оказалось достаточно, чтобы уменьшить сумму штрафа в 10 раз.

Аналогичные дела рассматриваются в Постановлениях ФАС МО от 10 марта 2006 г. по делу N КА-А41/1345-06, ФАС ВВО от 3 июля 2006 г, по делу N А38-307-17/111-06, ФАС СЗО от 5 декабря 2005 г. по делу N А66-2485/2005.

2. Совершение правонарушения впервые. Например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 11 января 2005 г. по делу N А56-18917/04 анализируется такой случай: в 2003 г. гражданин зарегистрировался в качестве предпринимателя. Через 30 дней он должен был встать на учет в Пенсионном фонде. Такая обязанность была установлена в ст. 11 действующей на тот момент редакции Закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ.

Однако предприниматель пропустил срок регистрации более чем на полгода. За это нарушение Управление Пенсионного фонда решило оштрафовать предпринимателя на 10 000 руб. Поскольку в добровольном порядке санкции уплачены не были, дело дошло до суда. Суд штраф предпринимателю значительно снизил. Этому поспособствовало то, что он нарушил закон впервые и не причинил ущерба бюджету. В итоге штраф составил всего 1000 руб.

Снижение штрафа по такому обстоятельству встречается довольно часто. Так, судьи Центрального округа (Постановление ФАС от 31 января 2005 г. по делу N А48-6292/04-2) снизили фирме штраф более чем в 4 раза. Компания не сдала налоговую декларацию по НДС. В качестве смягчающего обстоятельства арбитры признали тот факт, что фирма совершила нарушение впервые.

Подобные дела далеко не единичны. Они опубликованы в Постановлениях ФАС МО от 25 января 2006 г. по делу N КА-А41/13723-05, ФАС ВВО от 27 июня 2006 г. по делу N А82-11909/2005-38, ФАС СЗО от 20 июля 2006 г. по делу N А44-53/2006-9 и др.

3. Отсутствие неблагоприятных последствий для бюджета. Например, суд Восточно-Сибирского округа в своем Постановлении от 21 октября 2004 г. по делу N А19-7671/04-21-Ф02-4274/04-С1 указал, что нарушение срока представления информации о закрытии счета в банке не повлекло за собой общественно опасных деяний. В результате размер штрафа был уменьшен в 2 раза. Аналогичная ситуация рассматривается в Постановлениях ФАС ВВО от 27 июня 2006 г. по делу N А82-11909/2005-38, ФАС СЗО от 6 июня 2006 г. по делу N А26-12010/2005-215.

4. Отсутствие умысла на совершение правонарушения (Постановления ФАС ВВО от 13 июня 2006 г. по делу N А38-6973-12/422-2005(12/67-2006), ФАС УО от 16 мая 2006 г. по делу N Ф09-3835/06-С7).

5. Неуплата налога как следствие добросовестного заблуждения относительно освобождения от обязанностей налогоплательщика (Постановление ФАС СЗО от 20 июля 2006 г. по делу N А44-53/2006-9).

6. Устранение фирмой нарушения сразу после его выявления (Постановление ФАС МО от 20 июля 2006 г., 26 июля 2006 г. по делу N КА-А41/6507-06).
 7. Несоразмерность суммы наложенного штрафа тяжести допущенного нарушения (Постановления ФАС ВВО от 23 января 2006 г. по делу N А17-1476/5/2005, ФАС МО от 3 июля 2006 г., 10 июля 2006 г. по делу N КА-А41/6059-06, ФАС СЗО от 4 августа 2006 г. по делу N А56-3609/2006).
 8. Возможность наступления негативных последствий для деятельности организации в случае взыскания штрафа в полном объеме (Постановление ФАС УО от 2 мая 2006 г. по делу N Ф09-3104/06-С7).
 9. Убыточность производства, носящего сезонный характер (Постановление ФАС ВВО от 3 июля 2006 г. по делу N А38-307-17/111-06).
 10. Низкая конкурентоспособность выпускаемой продукции ввиду специфики деятельности хозяйствующего субъекта (Постановление ФАС ВВО от 15 марта 2006 г. по делу N А29-10347/2005а).
 11. Выполнение оборонных заказов предприятиями, которые являются научно-исследовательскими учреждениями, занимаются разработкой вооружения и военной техники (Постановление ФАС МО от 4 июля 2006 г. по делу N КА-А40/5747-06).
 12. Отсутствие финансирования налогоплательщика из бюджета (Постановление ФАС СЗО от 6 июня 2006 г. по делу N А26-12010/2005-215).
 13. Истребование у налогоплательщика значительного объема документов, проведение нескольких налоговых проверок налогоплательщика, невыявление инспекцией в ходе проведения камеральной проверки представленной декларации ошибок и противоречий (Постановление ФАС СЗО от 14 августа 2006 г. по делу N А42-9836/2005).
 14. Отсутствие операций по открытому расчетному счету при нарушении срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (Постановление ФАС МО от 23 марта 2006 г. по делу N КА-А40/1744-06).
 15. Незначительность опоздания. Так, суд Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 9 декабря 2004 г. по делу N А33-8186/04-СЗ-Ф02-5051/04-С1 принял аргумент предпринимателя о незначительности пропуска срока сдачи налоговой декларации. Предприниматель должен был отчитаться по ЕНВД за III квартал до 20 октября, а принес декларацию на следующий день - 21 октября. Судебным решением размер санкций снижен в 2 раза.
- Иногда компании пытаются снизить санкции, используя весьма сомнительные смягчающие обстоятельства. Подобные доводы весьма редко действуют на судей.
- К таким обстоятельствам относятся, например, отпуск, командировка или учеба бухгалтера. Вряд ли суд посчитает одно из подобных мероприятий уважительной причиной и снизит штраф. Как правило, суды принимают решения не в пользу налогоплательщика (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 октября 2000 г. по делу N Ф04/2662-363/А67-2000).
- Не стоит надеяться и на то, что судьи уменьшат санкции лишь по той причине, что бухгалтер был на больничном. Данное обстоятельство можно использовать лишь в совокупности с другими, тогда будет больше шансов на поддержку суда (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 сентября 2001 г. по делу N А56-13292/2001).
- Иногда суды признают смягчающими и такие обстоятельства, как, например, смену руководства (Постановление ФАС Центрального округа от 3 июня 2003 г. по делу N А35-4638/02-СЗ), поломку компьютера (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 апреля 2003 г. по делу N А33-17986/02-СЗс-Ф02-1147/03-С1) или его отсутствие (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23 марта 2005 г. по делу N Ф03-А73/05-2/187), наличие большого количества обособленных подразделений (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 мая 2005 г. по делу N Ф04-2872/2005(11151-А75-18), длительные праздники (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 ноября 2001 г. по делу N 4140) или арифметическую ошибку (Постановление ФАС Уральского округа от 17 марта 2005 г. по делу N Ф09-813/05-АК).
- Отметим, что Налоговый кодекс не ставит снижение штрафа в зависимость от наличия отягчающих вину обстоятельств. Даже если они у вас есть (например, нарушение совершено вашей фирмой повторно), можно рассчитывать на уменьшение начисленных налоговиками штрафов (Постановление ФАС Уральского округа от 30 ноября 2006 г. по делу N Ф09-9911/06-С2).
- Отдельно стоит остановиться на порядке взыскания штрафа. До 2006 г. все налоговые санкции взыскивались исключительно в судебном порядке. В 2006 г. налоговые органы впервые получили право на взыскание штрафов во внесудебном порядке, если сумма штрафа превышала 50 000 руб. - с организаций и 5000 руб. - с предпринимателей.
- При этом решение налогового органа о взыскании штрафа передавалось судебному приставу-исполнителю, который и производил взыскание санкции в порядке исполнительного производства, установленного Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (п. 7 ст. 103.1 НК РФ). Таким образом, в 2006 г. налоговые органы

не вправе были выставлять инкассовые поручения в банк на списание с расчетного счета налогоплательщика суммы штрафных санкций.

С 1 января 2007 г. внесудебный порядок взыскания штрафов кардинально изменен. Во-первых, любые налоговые санкции с юридических лиц и предпринимателей независимо от их суммы взыскиваются во внесудебном порядке. Во-вторых, взыскание штрафов будет производиться в порядке, установленном ст. 46 НК РФ, предусматривающей исполнение решения налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассового поручения на списание суммы штрафа. Судебный порядок взыскания штрафов сохраняется только в отношении взыскания штрафов с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

В условиях, когда налоговые санкции взыскивались по решению суда, обстоятельства, исключающие и смягчающие ответственность, устанавливались судом и учитывались им при вынесении решения.

Теперь возникает вопрос: если принятый налоговым органом по результатам проверки ненормативный акт по существу правилен и налогоплательщиком факт правонарушения не может быть оспорен, можно ли вообще при таких обстоятельствах снизить сумму штрафа, и если да, то каким образом?

С 1 января 2007 г. обязанность при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения учитывать наличие или отсутствие исключających, смягчающих или отягчающих ответственность обстоятельств возложена на налоговый орган (п. 5 ст. 101 НК РФ). Данные факты будут устанавливаться руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Вместе с тем это не означает, что в судебном порядке снизить сумму штрафов не удастся.

Налогоплательщик вправе, как и прежде, обратиться в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, мотивировав это тем, что налоговый орган не учел имеющиеся смягчающие ответственность обстоятельства.

Решения, вынесенные по подобным заявлениям налогоплательщиков, встречаются в судебной практике. Так, ФАС УО в своем Постановлении от 7 августа 2007 г. по делу N Ф09-6344/07-С3 рассматривал ситуацию, в которой Общество с ограниченной ответственностью "Молодежная мода" обратилось в Арбитражный суд Удмуртской Республики с заявлением о признании недействительными решений инспекции от 15 ноября 2006 г. N N 2177, 2178 в части взыскания сумм, превышающих 50 процентов от начисленных.

Суды нижестоящих инстанций, оценив в совокупности фактические обстоятельства дела и имеющиеся в материалах дела доказательства, в соответствии с п. 3 ст. 114 Кодекса признали частично недействительными оспариваемые решения налогового органа в связи с наличием обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

При этом налоговый орган заявил о невозможности уменьшения налоговых санкций вследствие применения смягчающих вину обстоятельств в рамках дела об оспаривании решения инспекции о взыскании налоговых санкций в бесспорном порядке. Удовлетворяя требования Общества, суды указали, что "общество имеет право защищать свои нарушенные права, в том числе в связи с неприменением налоговым органом смягчающих ответственность обстоятельств, путем подачи заявления о признании решения налогового органа недействительным".

Аналогичные доводы суда содержатся и в Постановлении ФАС УО от 18 июля 2007 г. по делу N Ф09-5093/07-С3. По данному делу Открытое акционерное общество "Уфимский мясоконсервный комбинат" обратилось в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан (далее - инспекция) от 15 января 2007 г. N 6481/362 о привлечении к налоговой ответственности в части размера налоговых санкций.

Суд установил наличие смягчающих обстоятельств и, руководствуясь п. 3 ст. 114 Налогового кодекса, удовлетворил требования Общества, признав решение инспекции недействительным в части взыскания налоговой санкции в размере 70 793 руб., то есть уменьшил штраф в 2 раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Кодекса, реализовав тем самым предоставленные ему полномочия с учетом положений ст. 46, п. 1 ст. 104 Налогового кодекса.

В целом, принимая во внимание существующую арбитражную практику, налогоплательщик может обжаловать любые решения налоговых органов, содержащие требование об уплате налоговых санкций, указав в качестве основания тот факт, что налоговым органом при вынесении решения не учтены смягчающие обстоятельства.

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛУ О НАЛОГОВОМ ПРАВОНАРУШЕНИИ

В целом налоговый контроль представляет собой совокупность мероприятий, проводимых в отношении налогоплательщика с целью проверки правильности исчисления и уплаты им налоговых платежей. Производство по делу о налоговом правонарушении является завершающей стадией налогового контроля, на которой анализируются сведения, полученные в ходе контроля, и принимается решение в отношении налогоплательщика.

С 2007 г. институт налогового контроля и порядка производства по делу о налоговом правонарушении претерпел серьезные изменения. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ (вступившим в силу с 1 января 2007 г.) внесены существенные новшества в порядок осуществления налогового администрирования. В частности, срок проверки теперь исчисляется с момента вынесения решения о ее назначении до момента составления справки о проведенной проверке, то есть продолжительность выездной проверки определяется календарным промежутком, имеющим четкие границы. По итогам повторной проверки теперь налогоплательщику не могут быть начислены штрафные санкции, если первоначальная налоговая проверка не выявила нарушений (ст. 89 НК РФ).

Более четко прописана теперь процедура вынесения налоговым органом решения по материалам камеральной и выездной проверок. Налогоплательщик получает законодательно установленную возможность ознакомиться с содержанием претензий к нему и, соответственно, подготовить свои аргументы до принятия налоговым органом решения. Позитивным новшеством является и норма закона, согласно которой решения налогового органа о привлечении и об отказе в привлечении к налоговой ответственности не вступают в силу, если налогоплательщик обжаловал такие решения в вышестоящем налоговом органе в течение 10 дней. Следовательно, в этом случае с предприятия не взыскиваются пени, штрафы (до разрешения спора вышестоящим налоговым органом или судом).

Изменены некоторые моменты, связанные с порядком проведения проверок, в частности камеральной проверки. В нынешней редакции ст. 88 Налогового кодекса ("Камеральная проверка"), действующей с 2007 г., установлен закрытый перечень документов, которые налоговики могут истребовать у налогоплательщика при проведении камеральных проверок. Проводя камеральные проверки, инспекторы вправе запрашивать документы, которые:

- подтверждают право налогоплательщиков на соответствующие налоговые льготы;
- представлены налогоплательщиком для возмещения НДС (те, что предусмотрены ст. 165 НК РФ) и подтверждения права на вычет входного налога;
- иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов.

В новой редакции статьи, регулирующей порядок проведения налоговых проверок, прямо предусмотрен запрет налоговиков требовать дополнительные сведения.

Однако в ст. 93 Налогового кодекса, посвященной истребованию документов при проверках, по-прежнему предусмотрено право налоговиков запрашивать любые документы. И здесь не уточняется, в рамках каких проверок - выездных или камеральных - они могут использовать это право. Да и из обновленной редакции ст. 88 Налогового кодекса неясно, могут ли проверяющие требовать дополнительные документы, если в отчетности ошибок не найдено.

Налоговики в этом вопросе, как и во многих других, склонны применять расширительное толкование положения о запросе дополнительных документов. Они считают себя вправе запрашивать любые документы, в любых количествах, при этом зачастую не утруждают себя подробным перечислением этих документов. Нередко в запросе говорится просто: "Представить все первичные документы по представленной декларации". Причем налоговиков поддерживают и многие судьи.

Непредставление документов в указанный в требовании срок наказывается штрафом в размере 50 руб. (п. 1 ст. 126 НК РФ), а отказ в представлении документов наказывается штрафом в размере 5000 руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ). При этом конкретного перечня документов, которые могут запрашивать налоговые органы, как мы уже отметили, фактически не существует.

Как было указано ранее, Налоговый кодекс предписывает запрашивать лишь те документы, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога. Именно эти документы являются предметом камеральной проверки, а не первичные документы, которые проверяются в ходе выездных налоговых проверок. Это подтверждает и сложившаяся арбитражная практика. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 июля 2005 г. по делу N А33-815/05-Ф02-3338/05-С1 и ФАС Северо-Западного округа от 5 октября 2005 г. по делу N А42-307/2005-5.

Дополнительные документы могут понадобиться, если обнаружены арифметические ошибки или иные противоречия между данными, отраженными в налоговой декларации, и данными налогового органа о деятельности налогоплательщика. Но и в этом случае потребовать можно не

любой документ, а тот, на основании которого делался расчет (скажем, регистры налогового учета), а не "первичку". К такому выводу приходили судьи в Постановлениях ФАС Уральского округа от 22 августа 2005 г. N Ф09-3645/05-С7, от 12 октября 2005 г. N Ф09-4552/05-С7 и от 1 декабря 2005 г. N Ф09-5496/05-С1 и ФАС Центрального округа от 8 ноября 2005 г. по делу N А48-1495/05.

Если инспекторы нашли в налоговой декларации или расчете ошибки или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявили, что сведения, представленные налогоплательщиком, не соответствуют имеющимся у инспекции или полученным ею в ходе налогового контроля, то об этом сообщается налогоплательщику. Он должен представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления. В ст. 88 Налогового кодекса сказано, что сделать это нужно в течение пяти дней.

Проверяющие должны рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если представители фирмы или предприниматель не могут внятно объяснить причины ошибок или несоответствий либо налоговики установят факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, то составляется акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 Налогового кодекса.

Ранее Налоговый кодекс по результатам камеральных проверок не предписывал составлять акт, что на практике порождало многочисленные вопросы. Налоговый орган часто, проведя камеральную проверку и выявив (по его мнению) налоговые правонарушения, не сообщал ничего налогоплательщику, а сразу, не заслушав его пояснений или возражений, выносил решение о доначислении налогов и пеней, а также о привлечении к налоговой ответственности. Акт проверки при этом либо вообще не составлялся, либо составлялся, но налогоплательщику о нем ничего не сообщалось, что приводило к множеству споров.

В этом случае налогоплательщик обращался в суд и, как правило, решение налогового органа признавалось недействительным (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28 марта 2007 г. по делу N А29-7289/2006а).

Разрешая подобные дела, суд указывал: исходя из смысла п. 1 ст. 101, пп. 7 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса плательщик, независимо от того, в какой форме в отношении него осуществляется налоговый контроль (выездной или камеральной), имеет право присутствовать при рассмотрении материалов проверки и представлять свои объяснения и возражения. Данная позиция изложена в Определении Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. N 267-О. По мнению Конституционного Суда РФ, "как название так и содержание ст. 101 НК РФ свидетельствуют о том, что ее положения распространяются на производство по делам о правонарушениях, выявленных в ходе как выездных так и камеральных налоговых проверок. Следовательно, налоговый орган заблаговременно извещает плательщика о дате и месте рассмотрения материалов не только выездной, но и камеральной проверки" (см., например, Постановления ФАС МО от 1 февраля 2007 г. N КА-А40/13300-06-1,2; от 16 января 2007 г. N КА-А40/13321-06; от 27 июля 2005 г. N КА-А41/6243-05 и пр.).

Согласно ст. 100 Налогового кодекса итоговым документом любой налоговой проверки является акт. По выездным проверкам инспектор обязан составить также справку. С 1 января 2007 г. Налоговый кодекс четко регламентирует содержание справки и акта налоговой проверки. В справке обязательно должны быть зафиксированы предмет проверки и сроки ее проведения. Акт налоговой проверки должен содержать следующие пункты:

- дата акта налоговой проверки (дата подписания акта лицами, проводившими данную проверку);
- полное и сокращенное наименование либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица (если проводится проверка организации по месту ее филиала или представительства, то помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименование проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения);
- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- дата и номер решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (только при проведении выездной проверки);
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (только при проведении камеральной проверки);
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- период, за который проводилась проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась проверка;
- даты начала и окончания проверки;
- адрес местонахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных правонарушений со ссылками на соответствующие статьи Налогового кодекса.

Акт по результатам как выездной, так и камеральной проверки должен быть вручен налогоплательщику под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если проверяемое лицо уклоняется от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте, который отправляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

В течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки проверяемое лицо вправе представить в налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом либо по его отдельным положениям в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки.

К сожалению, многие учреждения и организации не представляют возражения полагая, что это пустая трата времени и что свои права следует отстаивать исключительно в суде. Действительно, переубедить инспекцию довольно сложно. Но бывает и так, что налоговые органы, ознакомившись с доводами учреждения, меняют свою точку зрения. Руководитель инспекции (его заместитель) вправе рассматривать акт проверки, другие документы и материалы лишь по истечении времени для подачи возражений (п. 1 ст. 101 НК РФ). После этого решение должно быть вынесено в течение 10 дней.

Если начальник налоговой инспекции проигнорирует возражения учреждения, то можно смело обращаться в судебные инстанции. В большинстве случаев арбитры поддержат налогоплательщика. Так, судьи встали на сторону организации, когда выяснили, что вместе с возражениями представлялись все необходимые документы, а инспекция их не приняла либо не исследовала (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 января 2006 г. по делу N А56-7008/2005, от 17 февраля 2006 г. по делу N А56-25696/2005; Восточно-Сибирского округа от 17 ноября 2005 г. по делу N А74-1183/05-Ф02-5692/05-С1, от 28 апреля 2005 г. по делу N А19-21860/04-30-Ф02-1745/05-С1). Как видим, практика показывает, что возражения подавать все-таки нужно.

Поскольку форма акта разногласий законодательно не определена, он составляется произвольно. Главное, чтобы были указаны основные реквизиты плательщика и инспекции, которая проводила проверку. А именно наименование, ИНН, КПП, адрес, время проведения ревизии. Далее нужно указать те выводы инспекторов, с которыми налогоплательщик не согласен. Здесь важно помнить следующее. Суть должна быть изложена по возможности на первой странице протокола. Не стоит писать длинных текстов и перегружать их проводками и бесконечными ссылками на законодательные нормы (можно ограничиться самыми важными). Нужно постараться, чтобы все мысли были четко сформулированы. Если в возражении будет слишком много пространственных рассуждений, то налоговики прочитают в лучшем случае начало и конец. Ведь на самом деле важно только то, с чем фирма не согласна и чем обосновывает свою позицию.

Доводы в свою пользу следует подтвердить документально. Так, если проверяющие посчитали, что учреждение неправомерно приняло к вычету НДС, то стоит приложить копии счетов-фактур и Книги продаж. Если есть информация об аналогичных делах в суде, то в тексте возражений она будет к месту. Неплохо описать происшедшую ситуацию, а копию постановления арбитров приложить к объяснению. Если дела были решены в пользу организаций, инспекторы лишней раз подумают над тем, налагать на учреждение штраф или нет.

В соответствии с п. 73 ст. 1 Закона N 137-ФЗ ст. 101 Налогового кодекса, регламентирующая процедуру вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, изложена в новой редакции. Процедура вынесения решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки претерпела существенные изменения.

Редакция ст. 101 Налогового кодекса, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, содержала правовую неопределенность относительно срока вынесения решения по результатам рассмотрения налоговой проверки.

Согласно новой редакции п. 1 ст. 101 Налогового кодекса акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по данному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, определенного п. 6 ст. 100 Налогового кодекса. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Следует отметить, что этот срок применяется теперь как для камеральных, так и для выездных налоговых проверок.

В соответствии с п. 2 ст. 101 Налогового кодекса руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки

лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Данное лицо вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки лично и (или) через своего представителя.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Пунктом 3 ст. 101 Налогового кодекса установлены действия руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, "предваряющие" непосредственное рассмотрение материалов налоговой проверки.

Так, перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

- объявить, кто ведет дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;
- установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц выяснить, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принять решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении рассмотрения;
- в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;
- разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности.

В соответствии с новой редакцией п. 4 ст. 101 Налогового кодекса при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости - и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в рассмотрении материалов свидетеля, эксперта, специалиста.

Порядок действий руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов проверки установлен п. 5 ст. 101 Налогового кодекса.

Так, в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа устанавливает:

- совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Пунктом 6 ст. 101 Налогового кодекса определен правовой режим дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 Налогового кодекса, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

Таким образом, Закон N 137-ФЗ установил сроки проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и их содержание.

Редакция Налогового кодекса, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, не предусматривала пресекательных сроков для проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и не определяла их содержание.

В соответствии с п. 7 ст. 101 Налогового кодекса по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решения двух видов:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В п. 8 ст. 101 Налогового кодекса изложены требования к решениям, принимаемым по результатам налоговых проверок.

Так, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа, а также указываются размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме этого, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указывается срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать такое решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В п. 9 ст. 101 Налогового кодекса установлен правовой механизм вступления в силу решений руководителя налогового органа, принимаемых по результатам проверки. Указанный правовой механизм необходимо рассматривать в системной связи с механизмом подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, изложенным в ст. 101.2 Налогового кодекса (в ред. Закона N 137-ФЗ).

Так, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 Налогового кодекса, такое решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

С 1 января 2007 г. в Налоговом кодексе появилось понятие "обеспечительные меры". Пунктами 10 - 12 ст. 101 Налогового кодекса определен механизм принятия обеспечительных мер, направленных на исполнение решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении.

Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе отменить обеспечительные меры и до указанного выше срока.

Обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном соответствующей статьей Налогового кодекса.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Пункт 11 ст. 101 Налогового кодекса допускает замену обеспечительных мер на иные виды обеспечения.

Так, по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры на:

- банковскую гарантию, подтверждающую, что банк обязуется уплатить указанную в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения сумму недоимки, а также суммы соответствующих пеней и штрафов в случае неуплаты этих сумм принципалом в установленный налоговым органом срок;

- залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный в порядке, предусмотренном ст. 73 Налогового кодекса;

- поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 Налогового кодекса.

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер вручаются лицу, в отношении которого вынесено такое решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Законом N 137-ФЗ внесен ряд поправок в процедуру обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. В основном поправки связаны с правовым режимом апелляционного обжалования решений налоговых органов, принимаемых по результатам налоговых проверок.

Пунктом 5 ст. 101.2 Налогового кодекса установлено, что 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. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

Но это положение применяется к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в суд или вышестоящий налоговый орган по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение данных актов и действий может быть приостановлено.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Прежде чем перейти к рассмотрению основных проблем, с которыми сталкиваются налогоплательщики, ведущие деятельность, облагаемую НДС, остановимся на общих вопросах исчисления этого налога.

Объекты налогообложения перечислены в ст. 146 Налогового кодекса. К ним относятся следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг), в том числе предметов залога, и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе и через амортизационные отчисления) при расчете налога на прибыль;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на таможенную территорию России.

Наиболее распространенным объектам налогообложения по налогу на добавленную стоимость является реализация товаров (работ, услуг), которая подразумевает под собой передачу права собственности не только на возмездной, но и на безвозмездной основе. Таким образом, не всегда НДС начисляется при продаже, налог может быть начислен, например, если предприятие дарит сотрудникам подарки к праздникам.

Плательщиками НДС в соответствии со ст. 143 Налогового кодекса признаются организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (далее в настоящей главе - налог) в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Налоговый кодекс не содержит специальных правил обложения НДС некоммерческих организаций, в связи с чем на практике возник вопрос, являются ли некоммерческие организации плательщиками НДС. Официальная позиция, выраженная в Письме УМНС России по г. Москве от 13 января 2003 г. N 24-11/2490, заключается в том, что некоммерческие организации признаются плательщиками НДС, так как никаких исключений для них ст. 143 Налогового кодекса не делает.

Кроме того, на практике нередко возникал вопрос о том, уплачивают ли физические лица НДС при сдаче имущества в аренду. По данной проблеме существует две точки зрения. Официальная позиция налоговых органов заключается в том, что отсутствие статуса предпринимателя не является основанием для неуплаты НДС, если в действиях лица есть признаки предпринимательской деятельности. Минфин России придерживается противоположной точки зрения: арендодатель - физическое лицо, не являющееся предпринимателем, не может быть плательщиком НДС.

В Письмах МНС России от 23 июня 2003 г. N 03-1-08/1920/16-Ч127 и от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@ говорится о том, что если налоговый орган сможет доказать в суде, что деятельность физического лица содержит признаки предпринимательской деятельности, то услуги по предоставлению в аренду имущества физическим лицом, подпадающим под определение индивидуального предпринимателя, установленное ст. 11 Кодекса, признаются объектом налогообложения НДС независимо от количества объектов, находящихся в собственности у данного физического лица.

Из анализа ст. ст. 11 и 143 Налогового кодекса следует, что налогоплательщиками НДС признаются не только индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном порядке, но и все физические лица, фактически осуществляющие предпринимательскую деятельность (пусть даже и без соответствующей государственной регистрации).

В связи с этим следует напомнить, что согласно ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг деятельность. Следует отметить, что понятие "систематическое" в ГК РФ не определено.

Исходя из сказанного, по мнению налоговых органов, сдача в аренду имущества всеми физическими лицами подпадает под определение "систематическая предпринимательская деятельность". В связи с этим получаемые арендаторами доходы должны облагаться не только НДФЛ, но и НДС.

Представляется, что основная проблема состоит в доказательной базе. Представить надлежащие доказательства того, что физическое лицо является фактическим предпринимателем, само по себе затруднительно, а уж доказать, что оно систематически сдает в аренду недвижимость, будет еще сложнее. Вероятно, этим объясняется отсутствие судебной практики по рассматриваемому вопросу.

Особо хотелось бы остановиться на вопросах применения налоговых льгот при исчислении и уплате НДС. Глава 21 Налогового кодекса, посвященная исчислению и уплате НДС, не содержит

как такового понятия "налоговые льготы по НДС". Статья 149 Налогового кодекса устанавливает перечень операций, не подлежащих налогообложению.

Не подлежит налогообложению передача ряда товаров на территории РФ, например важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним; технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных); товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли и пр.

Не облагается НДС ряд услуг, в частности услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного), ритуальные услуги, услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, некоторые услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, услуги аэропортов РФ и пр.

При применении установленных ст. 149 Налогового кодекса налоговых льгот у ряда налогоплательщиков возник вопрос, имеет ли значение для применения льгот по ст. 149 Налогового кодекса присвоение налогоплательщику соответствующих статистических кодов. Налоговый кодекс не содержит разъяснений по данному вопросу.

Однако, по мнению налоговых органов, для применения льготы имеет значение присвоение соответствующих статистических кодов. Подобный вывод изложен в Письме Управления ФНС России по г. Москве от 6 февраля 2007 г. N 19-11/10261. В данном Письме анализируется ситуация, связанная с освобождением от обложения НДС услуг, оказываемых в сфере культуры и искусства.

Разъясняя возможность применения налоговых льгот, УФНС указывает, что "если услуги в сфере культуры и искусства оказывают организации, имеющие в качестве структурных подразделений библиотеку, музей, клуб и другое, то освобождение от НДС предоставляется при наличии у организации раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых НДС, и соответствующего кода ОКОНХ, а также кода Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), введенного с 1 января 2003 г. вместо ОКОНХ на основании Постановления Госстандарта России от 06.11.2001 N 454-ст".

Следуя указанной логике, можно сделать вывод, что, не имея соответствующих кодов статистики, организация лишается права применения налоговой льготы.

Подобная практика представляется порочной, поскольку, имея по существу законное право на использование налоговых льгот, субъект лишается возможности их использования только на формальных основаниях.

Поддерживает налогоплательщиков в этом вопросе и арбитражная практика.

Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 23 мая 2007 г. N Ф09-3743/07-С2 по делу N А76-23819/06 суд признал необоснованной ссылку налогового органа на отсутствие у налогоплательщика соответствующих кодов ОКОНХ и ОКВЭД как на основание для отказа плательщику в применении названной льготы. По мнению суда, налоговое законодательство не связывает право на применение указанной льготы с присвоением организации данных кодов ОКОНХ и ОКВЭД.

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 16 января 2006 г. N А79-3814/2005; ФАС Западно-Сибирского округа от 12 апреля 2006 г. N Ф04-1327/2006(21181-А27-6) по делу N А27-29948/2005-6; ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. N Ф04-1854/2006(20777-А27-40) по делу N А27-27927/2005-2.

Таким образом, по вопросу предоставления налоговых льгот арбитражные суды четко сформулировали позицию, согласно которой налоговым законодательством не предусмотрено, что отсутствие соответствующих кодов влечет отказ в предоставлении налоговой льготы.

Также на практике нередко возникает вопрос о том, может ли организация использовать льготу, предусмотренную ст. 149 Налогового кодекса, если деятельность ведет подразделение организации (например, филиал)?

Налоговый кодекс не содержит четких указаний по этому поводу. Подобный вопрос освещен в судебной практике. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 14 февраля 2006 г. N Ф09-494/06-С2 по делу N А76-37903/05 суд разъяснил, что из смысла ст. 149 Налогового кодекса следует, что от обложения НДС освобождаются не налогоплательщики, а операции по реализации данного вида услуг. То есть любой налогоплательщик, который самостоятельно или через свои структурные подразделения осуществляет операции, освобожденные от обложения по НДС в соответствии с данной статьей, имеет право на льготу.

Аналогичный вывод содержится и в других судебных актах, в частности, в Постановлениях ФАС Уральского округа от 19 декабря 2005 г. N Ф09-5731/05-С2, ФАС Уральского округа от 5 декабря 2005 г. N Ф09-5239/05-С2 и др.

Как известно, НДС имеет два налоговых периода: квартал и месяц. По общему правилу налоговым периодом является календарный месяц (п. 1 ст. 163 НК РФ). Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 2 000 000 руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Налоговое законодательство содержит требование о представлении декларации в зависимости от существующего налогового периода - либо до 20-го числа следующего месяца, либо до 20-го числа следующего квартала.

Однако очень часто возникает ситуация, при которой у налогоплательщика в каком-либо месяце квартала (например, во втором) возникает превышение суммы в 2 000 000 руб. Возникает ли у него необходимость отчитаться за каждый месяц квартала, либо он все же вправе сдать одну квартальную декларацию? Кроме того, налогоплательщик уже не сможет отчитаться за квартал, в котором произошло превышение, в установленный срок, а следовательно, ему грозит штраф за непредставление (несвоевременное представление) налоговой декларации по ст. 119 Налогового кодекса.

Существуют судебные решения и теоретические работы, в которых указывается, что необходимо подавать ежемесячные декларации за тот период, в котором произошло превышение выручки. Есть примеры судебных решений, подтверждающие данный подход.

Вместе с тем согласно позиции, высказанной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 октября 2006 г. N 6116/06, налоговое законодательство не содержит ни срока, ни обязанности по подаче ежемесячных налоговых деклараций за месяцы, предшествующие тому, в котором произошло превышение суммы выручки.

Сложившаяся в настоящее время судебная практика противоречива. Так, некоторые судьи считают, что необходимо подавать ежемесячные декларации за тот период, в котором произошло превышение выручки.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 11 июля 2005 г. N Ф04-4132/2005(12541-А70-6) суд признал, что, поскольку в январе 2004 г. (первом месяце квартала) у предпринимателя выручка превышала предельный размер, налоговым периодом является календарный месяц, а не квартал. Действия налогового органа, который рекомендовал подать ежемесячные налоговые декларации за январь - март 2004 г., признал правомерными и отказал в возмещении НДС.

Аналогично в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 21 марта 2007 г., 14 марта 2007 г. N Ф03-А51/07-2/225 по делу N А51-12376/06-8-304 суд указал, что если в один из месяцев квартала налогоплательщик получил выручку, превышающую установленный размер, то налоговым периодом для него в течение этого квартала будет являться календарный месяц, поэтому он должен исчислить и уплатить налог, а также представить в налоговый орган налоговую декларацию по итогам каждого месяца данного квартала.

Подобные выводы содержат Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26 сентября 2005 г. N А17-814/5-2005; ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 октября 2006 г. N А33-4030/06-Ф02-5046/06-С1 по делу N А33-4030/06.

Вместе с тем существует и иная позиция, поддерживающая налогоплательщиков и подкрепленная Постановлением ВАС РФ. В уже упомянутом Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 октября 2006 г. N 6116/06 по делу N А49-7708/2005-408а/8 суд пришел к выводу о невозможности привлечь налогоплательщика к ответственности по ст. 119 Налогового кодекса за несвоевременное представление деклараций, поскольку налоговое законодательство не содержит ни конкретного срока подачи ежемесячных налоговых деклараций за месяцы, предшествующие тому, в котором произошло превышение выручки, ни обязанности по подаче таких деклараций.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях федеральных судов ряда округов, в частности в Постановлениях ФАС Центрального округа от 8 декабря 2006 г. по делу N А48-1729/06-6, ФАС Западно-Сибирского округа от 27 июня 2007 г. N Ф04-4288/2007(35690-А75-14) по делу N А75-7594/2006.

Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа анализируется следующая ситуация: Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 3 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре обратилась в арбитражный суд с заявлением к предпринимателю о взыскании налоговых санкций на основании п. 2 ст. 119 Налогового кодекса.

При рассмотрении спора суд установил, что предприниматель А.А. Романов исчислил налог на добавленную стоимость по итогам IV квартала 2003 г. и представил декларацию по налогу на добавленную стоимость за данный квартал своевременно. При этом выручка от реализации товаров, полученная предпринимателем А.А. Романовым в октябре 2003 г., превысила 1 000 000 руб.

Плательщик налога на добавленную стоимость, у которого сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) превысила за месяц 1 000 000 руб., утрачивает право на ежеквартальную уплату налога и обязан представлять налоговые декларации ежемесячно.

При этом названными статьями Налогового кодекса Российской Федерации не регламентированы порядок и сроки представления налоговых деклараций при возникновении в течение квартала оснований для смены налогового периода.

Таким образом, учитывая отсутствие в налоговом законодательстве порядка и срока представления налоговых деклараций при возникновении в течение квартала оснований для смены налогового периода, суд кассационной инстанции не нашел оснований для удовлетворения кассационной жалобы.

Кроме того, на практике возник вопрос о том, в какой срок следует представлять ежемесячные декларации за квартал, в котором произошло превышение размера выручки (п. 2 ст. 163 НК РФ).

Налоговый кодекс не содержит разъяснений по данному вопросу. Официальная позиция заключается в том, что обязанность по представлению ежемесячных деклараций за квартал, в котором произошло превышение выручки, возникает в срок до 20-го числа месяца, следующего за тем, в котором произошло превышение. В этот же срок следует представить декларации за месяцы, в которых не было превышения (к примеру, за апрель, если превышение произошло в мае). Аналогичная позиция изложена в Письме МНС России от 28 марта 2002 г. N 14-1-04/627-M233, а также в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 5 октября 2004 г. N А56-14078/04, от 14 июля 2004 г. N А05-870/04-22.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 28 февраля 2002 г. N А72-6331/2001-СП367 суд признал правильными действия налогоплательщика, который представил в июне (20 июня 2001 г.) декларации за апрель - май в связи с превышением предельного размера выручки в мае. Суд указал, что предусмотреть такой рост реализации плательщик не мог. Следовательно, право уплачивать НДС ежеквартально он не мог утратить ранее, чем установил превышение сумм реализации товаров за май, то есть в июне 2001 г. Действия соответствуют п. 1 ст. 163 Налогового кодекса, поскольку иной порядок перехода от ежеквартального к ежемесячному налоговому периоду не предусмотрен.

Особенность НДС состоит в том, что данный налог имеет по существу две составляющих: входящий НДС (реализацию) и исходящий НДС (налоговые вычеты). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется следующим образом: из полученной предприятием суммы выручки от реализации товаров, работ, услуг, вычитается сумма НДС, уплаченного предприятием в составе цены приобретенных услуг (например, услуг по аренде, услуг электроэнергии и пр.).

Основная практическая трудность в исчислении НДС в настоящее время заключается в том, что организациям достаточно трудно подтвердить свое право на налоговые вычеты. Остановимся подробнее на этом вопросе.

Пунктом 1 ст. 171 Налогового кодекса (далее - НК РФ) налогоплательщикам предоставлено право уменьшить сумму налога на добавленную стоимость, начисленную к уплате в бюджет, на сумму налоговых вычетов.

По общему правилу сумма входного НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам может быть предъявлена к вычету при выполнении следующих условий:

- 1) приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- 2) товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- 3) имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Исключение сделано для случаев, когда расчеты с продавцами товаров (исполнителями работ или поставщиками услуг) производятся имуществом. В этом случае вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком: в соответствии с п. 2 ст. 172 НК РФ при использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, проводимых в соответствии с законодательством РФ), переданного в счет их оплаты. То есть в данном случае право на налоговый вычет возникает после передачи имущества, но размер вычета определяется не рыночной стоимостью передаваемых активов, а суммой фактических расходов организации на его приобретение.

Практика взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов показывает, что зачастую налоговые органы выставляют ряд "дополнительных" требований для вычета сумм входного НДС.

В частности, по мнению налоговых органов, налогоплательщик не может отнести к вычету предъявленный НДС в связи с тем, что поставщик не значится по адресу, указанному в счете-фактуре. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 29 ноября 2006 г. N А56-5493/2006 рассматривается ситуация, когда налогоплательщик на основании контракта, заключенного с ЗАО, экспортировал в июле 2005 г. за пределы территории РФ товары - железнодорожное оборудование, приобретенное на внутреннем рынке у российских поставщиков.

Налоговым органом была проведена камеральная проверка представленной налогоплательщиком декларации по НДС по ставке 0 процентов за август 2005 г., по итогам которой вынесено решение об отказе в возмещении НДС. Основаниями для отказа в возмещении послужили выявленные в ходе проверки обстоятельства, указывающие, по мнению налогового органа, на недобросовестность налогоплательщика: отсутствие ликвидного имущества; несоразмерность объемов возмещения НДС и удельного веса налоговых отчислений; нерентабельность заключенных налогоплательщиком сделок. Налоговый орган ссылался также на отсутствие поставщиков по адресам, указанным в выставленных ими счетах-фактурах.

Налогоплательщик не согласился с решением налогового органа и обжаловал его в арбитражном суде. Рассматривая дело, суд разъяснил, что порядок реализации права налогоплательщика на возмещение (зачет) НДС при налогообложении по ставке 0 процентов установлен п. 4 ст. 176 НК РФ. Согласно названной норме суммы, предусмотренные ст. 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), приведенных в пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164 НК РФ, а также суммы налога, исчисленные и уплаченные в соответствии с п. 6 ст. 166 НК РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в п. 6 ст. 164 НК РФ, и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации, указанной в п. 6 ст. 164 НК РФ, и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Судом на основании материалов дела установлено и налоговым органом не оспаривается, что налогоплательщик представил в налоговый орган полный пакет документов, подтверждающих факты реализации товара на экспорт и вывоза его за пределы таможенной территории РФ, а также поступления валютной выручки от иностранного покупателя.

Факты уплаты предъявленных поставщиками налогоплательщику сумм налога и принятия заявителем приобретенного товара на учет подтверждаются материалами дела и налоговым органом не оспариваются. При этом судом правомерно не принята ссылка подателя на отсутствие двух поставщиков по адресам, указанным в счетах-фактурах, поскольку нормами гл. 21 НК РФ на покупателя не возлагается ответственности за достоверность указанных в счетах-фактурах сведений о местонахождении продавца товаров (работ, услуг). Требованиями ст. 169 НК РФ, предъявляемыми к счету-фактуре как к документу, служащему основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету, не предусмотрено такого условия, как обязательное указание адреса именно фактического местонахождения продавца товара.

По другому делу налоговый орган отказал в вычете налогоплательщику на том основании, что в счетах-фактурах отсутствовали расшифровки подписи руководителя и главного бухгалтера поставщика.

Разрешая указанный спор, ФАС Северо-Западного округа в своем Постановлении от 28 ноября 2006 г. по делу N А05-6308/2006-29 указал, что требования ИФНС являются неправомерными.

Как правило, налоговые органы отказывают налогоплательщику в применении налогового вычета, указывая на его недобросовестность.

Объективное конституционно-правовое толкование института добросовестности появилось после выхода Определения Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О, в котором было отмечено, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. Истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими ее положениями не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В этом же Определении Конституционный Суд РФ указал, что разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности налогоплательщика при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на возмещение сумм налоговых вычетов как связанное с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела относится к компетенции арбитражных судов.

Конституционный Суд РФ обязал налоговые органы и суды при вынесении решений исследовать фактические обстоятельства по существу, не ограничиваясь установлением формальных условий применения норм налогового законодательства.

Вопросы о добросовестности встают с особой остротой, когда налогоплательщики используют право на применение налоговых вычетов по НДС при расчетах заемными средствами.

В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога, исчисленную согласно ст. 166 Кодекса, на вычеты, установленные в ст. 171. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров,

работ, услуг (п. 2 ст. 171). Обоснованными для принятия к вычету считаются суммы налога, которые фактически уплачены налогоплательщиком поставщикам.

В Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О указано, что для применения налоговых вычетов налогоплательщику недостаточно выполнить условия, предусмотренные ст. ст. 171 - 172 НК РФ. Необходимо также, чтобы понесенные налогоплательщиком затраты по уплате налога носили характер реальных затрат, то есть налог должен быть оплачен за счет собственных денежных средств или имущества налогоплательщика. В связи с этим требуется установить не только факт осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему сумм налога, но и характер произведенных затрат - затраты должны быть реальными.

Это значит, что налогоплательщик должен анализировать источник средств, которыми оплачен товар (работы, услуги). При оплате товара (работ, услуг) за счет заемных средств предоставление налогового вычета налогоплательщику откладывалось до даты возврата займа.

Стоит отметить, что НК РФ не содержит положений, связывающих момент возникновения права на вычет по НДС с исполнением налогоплательщиком обязанностей перед третьими лицами, вытекающих из договорных отношений, в том числе по договору займа.

Нормы налогового законодательства не ставят право на вычет по НДС в зависимость от того, за счет какого имущества оплачены товары (работы, услуги) налогоплательщиком.

К понятию "недобросовестность" налогоплательщика обратились и тогда, когда налоговые органы начали ставить получение налогового вычета по НДС в зависимость от исполнения налоговой обязанности контрагентами налогоплательщика, фактически обязав его тем самым осуществлять контроль за перечислением налогов всеми контрагентами по договору.

В Определении N 324-О подчеркнуто, что в праве на налоговый вычет может быть отказано, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате НДС в бюджет в денежной форме.

Согласно данным разъяснениям, у поставщика имеется обязанность перечислить в бюджет НДС, корреспондирующая праву налогоплательщика-покупателя принять соответствующий НДС в качестве налогового вычета. Следовательно, выбор поставщика и схемы оплаты по договору должен производиться так, чтобы обеспечить уплату налога. В действиях налогоплательщика не должен усматриваться уход от уплаты налога.

Право налогоплательщика-покупателя на получение налогового вычета по НДС ставится в зависимость от выполнения обязанности поставщика уплатить налог в бюджет. Но ставить указанное право покупателя в зависимость от действий поставщика неправомерно, поскольку налоговая обязанность уплатить налог является не договорной, а публичной и взаимосвязь между ее исполнением и исполнением иных обязанностей налогоплательщика отсутствует. Покупатель имеет право, но не обязан проверять порядочность поставщика-налогоплательщика в публичных отношениях и не должен отвечать за недобросовестность своих контрагентов.

Кроме того, положениями налогового законодательства не установлена обязанность налогоплательщика подтверждать внесение в бюджет поставщиком сумм налога при получении налогового вычета по НДС.

Разграничение налогоплательщиков на добросовестных и недобросовестных на сегодняшний день носит оценочный характер, конкретизируется в процессе применения норм налогового законодательства и зависит от субъективной оценки судьи, его представления о добросовестности и от практики, сложившейся в регионе.

Поэтому при рассмотрении дел по, казалось бы, аналогичным ситуациям судьями выносятся разные решения. Судебная практика по данным вопросам достаточно противоречива и неустойчива, прецеденты разнообразны.

Так, некоторые суды поддерживали вывод налогового органа и отказывали организациям-налогоплательщикам в признании правомерным применения налогового вычета по НДС при расчете с поставщиками заемными средствами (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 5 октября 2004 г. N Ф09-4112/04-АК; ФАС Западно-Сибирского округа от 25 октября 2004 г. N Ф04-7696/2004(5762-А27-23)).

Другие суды принимали противоположные решения, признавая, что оплата товаров, работ, услуг и НДС носит реальный характер и дает организациям право на вычет (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 25 октября 2004 г. по делу N А56-17609/04; ФАС Западно-Сибирского округа от 25 июля 2005 г. N Ф04-4654/2005(13255-А27-37)).

Отчасти арбитражную практику упорядочило принятие Пленумом ВАС РФ Постановления от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды". В этом Постановлении ВАС РФ сформировал свою позицию в отношении действий налогоплательщиков, связанных с минимизацией налоговых платежей и получением тех или иных налоговых преимуществ. При этом в оборот был введен термин "налоговая выгода".

Постановление N 53 обязательно к применению для всех арбитражных судов в Российской Федерации, и его разъяснения имеют для нижестоящих арбитражных судов юридическую силу.

Теперь арбитражные суды при разрешении судебного спора, опираясь на Постановление N 53, должны давать оценку не налогоплательщику (его добросовестности), а хозяйственным операциям и действиям, которые он совершает, исходя при этом из конкретных законодательных положений, а не субъективных морально-этических концепций.

В Постановлении N 53 налоговая выгода определена как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Кроме того, приведен перечень ситуаций, которые при доказанности их налоговыми органами могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды:

- 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 получена налогоплательщиком не в связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности;

- налогоплательщик не имел возможности (с учетом времени, места нахождения имущества или объекта материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг) реально осуществить указанные операции;

- отсутствуют необходимые условия (управленческий или технический персонал, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средства) для достижения результатов соответствующей экономической деятельности;

- для целей налогообложения ведется учет только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, в то время как для данного вида деятельности требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершаются операции с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета;

- имеются не обусловленные разумными экономическими причинами (деловыми целями) особые формы расчетов и сроков платежей, свидетельствующие о групповой согласованности операций.

В Постановлении указаны обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, а именно:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок;

- неритмичный характер хозяйственной операции;

- нарушение налогового законодательства в прошлом;

- разовый характер операции;

- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;

- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций;

- нарушение контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей, если последний действовал с должной осмотрительностью и осторожностью и ему не было известно о незаконном поведении контрагента.

Суды нижестоящих инстанций активно используют в своей правоприменительной деятельности Постановление N 53.

В частности, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 февраля 2007 г. по делу N А19-18652/06-30-Ф02-202/07-С1 рассматривается следующая ситуация. Некоммерческое партнерство обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о признании незаконным решения налогового органа от 20 июня 2006 г. в части отказа в возмещении из бюджета НДС в сумме 2 813 559 руб.

Решением от 27 сентября 2006 г. заявленные требования удовлетворены.

В апелляционной инстанции законность и обоснованность решения суда не проверялись. Не согласившись с решением суда, налоговая инспекция обратилась в кассационную инстанцию.

По мнению налогового органа, партнерством неправомерно заявлена к возмещению сумма НДС по отгрузке, подтвержденной пакетом документов, представленным вместе с декларацией по налоговой ставке 0 процентов за предыдущий налоговый период. Несмотря на то что в представленных счетах-фактурах и товарных накладных в качестве грузополучателя указано иное, чем партнерство, лицо, груз принят самим партнерством, следовательно, указанные первичные

документы содержат недостоверные данные относительно операций, являющихся объектом налогообложения.

Кассационный суд установил, что одним из оснований для отказа партнерству в возмещении налога послужил факт совпадения дат передачи одного и того же товара от третьих лиц, находящихся на территории разных регионов России, в адрес поставщика и от поставщика в адрес партнерства. Это и породило сомнения в реальности проведенных налогоплательщиком соответствующих хозяйственных операций. Однако сами по себе указанные обстоятельства, по мнению суда, не могут являться основанием для отказа в возмещении из бюджета налога.

Ссылаясь на п. 5 Постановления N 53, кассационный суд указал, что только подтвержденные доказательствами доводы налогового органа, в том числе о невозможности реального осуществления налогоплательщиком операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды. Поскольку таких доказательств представлено не было, у кассационной инстанции отсутствовали правовые основания для переоценки установленных судом обстоятельств.

В качестве еще одного примера приведем дело, которое рассматривалось в арбитражном суде Приморского края. В суде рассматривался иск сельскохозяйственного кооператива о признании частично недействительным решения налогового органа от 11 октября 2006 г., в соответствии с которым кооперативу было отказано в налоговых вычетах по НДС.

Налоговый орган в своем решении исходил из того обстоятельства, что поставщики кооператива по своим юридическим адресам, указанным в учредительных документах, отсутствуют.

По мнению заявителя, кооперативом был правомерно предъявлен к возмещению из бюджета НДС в сумме 886 410 руб., поскольку проведенные взаимозачеты с поставщиками подтверждены надлежащими документами и отсутствие контрагентов по юридическому адресу не влияет на право заявителя возместить из бюджета НДС.

Как установил суд из материалов налогового контроля, поставщики заявителя в период проведения взаимозачетов с кооперативом находились в розыске, налоговую отчетность не представляли, расчеты с бюджетом по налогам не производили и, более того, зарегистрированы по утерянным паспортам.

Оценив указанные обстоятельства, с учетом положения Постановления N 53, суд пришел к выводу, что налоговая выгода в рассматриваемом случае является необоснованной, поскольку для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. Суд сделал вывод о том, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентами (Постановление Арбитражного суда Приморского края от 18 мая 2007 г. по делу N А51-14610/2006-8-357).

При проведении проверки налоговые органы пытаются установить признаки недобросовестности налогоплательщика. На практике налоговые органы для определения добросовестности налогоплательщика в основном используют следующие методы:

- проверка соответствия фактического местонахождения компании местонахождению, указанному в учредительных документах компании;
- проверка разрешительных документов (лицензии, сертификаты и т.п.);
- проверка учредительных документов компании на соответствие действующему законодательству;
- анализ видов деятельности компании;
- анализ суммы оборотов компании;
- анализ филиальной и торговой сетей;
- анализ организационной и штатной структур компании;
- анализ размеров производственных и/или торговых площадей компании;
- наличие или отсутствие признаков холдинга;
- анализ структуры бухгалтерского баланса;
- анализ операций с наличными деньгами;
- анализ состава активов компании;
- анализ взаимоотношений компании с контрагентами;
- анализ доходов и расходов компании;
- анализ сумм и видов уплачиваемых налогов, а также регулярности расчетов с бюджетом;
- наличие фактов возмещения налога из бюджета;
- анализ уровня официальных зарплат сотрудников компании;
- результаты налоговых и иных проверок компании.

Анализ данных факторов дает инспекции установить полную картину взаимоотношений плательщика с его контрагентами, выявить фактическое осуществление им хозяйственных операций.

Немало споров возникает у налогоплательщиков по поводу раздельного учета сумм НДС. Напомним, что с позиции действующего законодательства сумму НДС, предъявленную поставщиками при приобретении товаров, работ, услуг, можно отнести в состав налоговых вычетов либо в случае, если лицо не является плательщиком НДС, принять на затраты в целях налогообложения прибыли. Об этом говорит ст. 170 Налогового кодекса.

Предъявленный НДС при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченный при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитывается в стоимости товаров (то есть по существу относится на затраты) в следующих случаях:

1) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

3) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

4) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 Налогового кодекса.

Если налогоплательщик осуществляет несколько видов деятельности, причем по одной из которых он может отнести НДС на затраты, а по другой - нет, то налоговым законодательством на него возложена обязанность по ведению раздельного учета.

Практический смысл ведения раздельного учета НДС состоит в том, что налогоплательщик вправе произвести налоговый вычет только по тем товарам, работам, услугам, которые приобретены для операций, облагаемых НДС. Если же плательщиком приобретены товары, используемые им в дальнейшем в деятельности, НДС не облагаемой, то налоговый вычет невозможен.

Довольно часто встречается ситуация, когда налогоплательщик для осуществления облагаемой и не облагаемой НДС деятельности использует одну услугу, например, оплачивает электроэнергию или арендную плату, приобретает канцтовары и пр. В этом случае НДС, предъявленный поставщиками, и может быть и одновременно не может быть отнесен к налоговому вычету.

Для разрешения указанной ситуации Налоговый кодекс устанавливает порядок ведения раздельного учета такого вида операций. Так, п. 4 ст. 170 Налогового кодекса предусматривает, что суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Таким образом, ведя раздельный учет, предприятие фактически должно выделять три группы входного НДС. К первой относится налог, который приходится на товары, которые используют только в облагаемой НДС деятельности. Сумму такого налога предприятие в дальнейшем сможет принять к вычету.

Ко второй группе относится входной НДС, приходящийся на товары, которые используют только в не облагаемой НДС деятельности. Сумму этого налога нужно включать в фактическую стоимость товаров.

И, наконец, к третьей группе следует относить входной НДС по тем товарам, которые используют как в облагаемой, так и в не облагаемой НДС деятельности. Обычно в эту группу

включают входной НДС по общехозяйственным расходам и по основным средствам, которые приходятся на оба вида деятельности.

Входной НДС из третьей группы придется делить между двумя видами деятельности.

Чтобы определить величину налога, приходящегося на деятельность, которая облагается НДС, нужно сумму входного НДС за налоговый период умножить на частное от деления стоимости отгруженных за налоговый период облагаемых НДС товаров на стоимость всех отгруженных товаров за этот период.

Чтобы узнать величину налога, приходящегося на не облагаемую НДС деятельность, следует сумму входного НДС умножить на частное от деления стоимости не облагаемых НДС товаров на стоимость всех товаров, отгруженных за этот период.

Ведение раздельного учета является обязанностью налогоплательщика. Не вести раздельный учет закон допускает только в одном случае: если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство в данном налоговом периоде (п. 4 ст. 170 НК РФ). В этом случае весь предъявленный поставщиками НДС относится к налоговому вычету.

В практике довольно часто встречаются споры, связанные с необходимостью ведения раздельного учета и пропорционального вычета сумм НДС при оплате налогоплательщиком поставленной ему продукции векселями.

Предприятие может купить вексель или получить его от покупателя в счет оплаты отгруженной продукции. В свою очередь предприятие может рассчитаться полученным векселем с поставщиком. Будет ли это считаться реализацией векселя? И надо ли в этом случае вести раздельный учет по НДС?

Позиция налоговых органов по данному вопросу однозначна. Раздельный учет сумм входного НДС вести необходимо. Обусловлено это тем, что передача векселей третьих лиц в оплату товаров (работ, услуг) признается реализацией ценных бумаг, которая НДС не облагается на основании пп. 12 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса. Следовательно, покупатель товаров (работ, услуг), соблюдая требование п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 Налогового кодекса, должен вести раздельный учет облагаемых и не облагаемых НДС операций.

Позиция контролирующих органов отражена во многих официальных письмах. Так в Письме Министерства финансов РФ от 6 июня 2005 г. N 03-04-11/126, подписанном заместителем директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Н.А. Комовой, указано буквально следующее:

"В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость при участии в расчетах за приобретаемые товары векселей третьих лиц Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с подпунктом 12 пункта 2 статьи 149 главы 21 Налогового кодекса операции по реализации ценных бумаг, в том числе векселей, не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Передача права собственности на вексель третьего лица, в том числе в обмен на товары, в целях применения налога на добавленную стоимость признается реализацией векселя, освобождаемой от налогообложения, на основании следующего.

Согласно пункту 1 статьи 39 Налогового кодекса реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

В соответствии с пунктом 3 статьи 38 Налогового кодекса товаром признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. При этом пунктом 2 данной статьи Налогового кодекса предусмотрено, что под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

На основании статей 128 и 143 Гражданского кодекса Российской Федерации ценные бумаги, в том числе векселя, относятся к объектам гражданских прав.

Что касается вопроса раздельного учета затрат для целей налога на добавленную стоимость, то в соответствии с пунктом 4 статьи 149 Налогового кодекса в случае, если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость, и операции, освобождаемые от налогообложения этим налогом, он обязан вести раздельный учет таких операций. Поэтому при использовании векселей в расчетах за приобретаемые товары налогоплательщик обязан вести раздельный учет данных операций для целей раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих и не подлежащих вычету".

Аналогичное мнение высказано в Письмах МНС России от 15 июня 2004 г. N 03-2-06/1/1372/22, от 21 июня 2004 г. N 02-5-11/111@, УФНС России по г. Москве от 20 декабря 2004 г. N 24-11/83009.

Поясним позицию налоговой инспекции в конкретной ситуации. Например, доходы от операций по реализации товаров (работ, услуг) за налоговый период составили 1 180 000 руб. (в т.ч. НДС - 180 000 руб.). В том же налоговом периоде организация расплатилась со своим поставщиком векселем третьего лица номиналом в 100 000 руб. НДС в сумме 36 000 руб., предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), учтенных в составе общехозяйственных расходов, был принят к вычету. Если следовать логике налоговой инспекции, то входной НДС не может быть полностью принят к налоговому вычету. В части, относящейся к операции, не облагаемой НДС (реализация векселя), налог должен относиться на затраты по производству товаров (работ, услуг). Доля не облагаемых налогом операций за налоговый период составила 0,1 (100 000 руб. / 1 000 000 руб.). НДС, который может быть принят к налоговому вычету, составит 32,4 тыс. руб. (36 - 3,6).

Для того чтобы ответить на вопрос о том, нужно ли в действительности вести отдельный учет и применять п. 4 ст. 170 Налогового кодекса, если организация расплачивается со своими поставщиками векселями третьих лиц, надо разобраться с тем, происходит ли в данном случае реализация ценной бумаги.

Вексель третьего лица - это ценная бумага и, следовательно, согласно ст. 128 Гражданского кодекса, объект гражданских прав. Он имеет двойственную природу: является и ценной бумагой, и средством платежа.

При передаче векселя третьего лица другому лицу происходит переход права собственности на ценную бумагу, то есть в контексте ст. 39 Налогового кодекса происходит ее реализация. В соответствии с п. 3 ст. 38 Налогового кодекса под товаром понимается любое имущество (в т.ч. и вексель), реализуемое или предназначенное для реализации. Исходя из этого, можно сделать вывод, что передачу векселя третьего лица в счет оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) следует рассматривать как операцию по реализации ценной бумаги в обмен на товары (работы, услуги). Поскольку реализация векселей как ценных бумаг НДС не облагается (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ), формально нужно применять п. 4 ст. 170 Налогового кодекса и вести отдельный учет.

В частности, к такому выводу приходит и налоговый орган. И при этом неважно, что вексель отдают в счет платы за другую продукцию. Это следует из п. 1 ст. 39 Налогового кодекса.

Однако арбитражные суды склонны не согласиться с доводами налогового органа. К такому выводу можно прийти, если обратиться к ст. ст. 143, 815 Гражданского кодекса. Простой вексель является ценной бумагой, удостоверяющей ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы и денежные суммы. Если вексель приобретаетсся с целью получения дохода, то он является финансовым вложением. Но если вексель используется для проведения расчетов с продавцом товаров (работ, услуг) в сумме номинальной стоимости векселя, то организация не преследует цели извлечения дохода, поэтому вексель в данной ситуации выступает как средство расчетов, по которому эмитент обязан выплатить определенную денежную сумму.

Арбитражная практика предлагает не учитывать передачу векселей третьих лиц в счет оплаты товаров как осуществление необлагаемой операции, требующей ведения отдельного учета (см., например, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. по делу N Ф04-9850/2005(19018-A27-15), ФАС Поволжского округа от 18 апреля 2006 г. по делу N А72-12029/05-12/669, ФАС Северо-Западного округа от 9 ноября 2005 г. по делу N А56-10224/05, ФАС Уральского округа от 14 ноября 2006 г. по делу N Ф09-10108/06-C2).

Такой вывод позволяет говорить о том, что налогоплательщик, рассчитывающийся со своими поставщиками векселем третьего лица, не обязан вести отдельный учет и применять п. 4 ст. 170 Налогового кодекса. В этом случае оплата и вычет входного НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства производятся по общим правилам, установленным ст. ст. 171, 172 Налогового кодекса.

Необходимость ведения отдельного учета возникает только в одном случае: если организация осуществляет реализацию векселей третьих лиц по договорам купли-продажи векселей.

В завершение рассмотрения споров, связанных с НДС, хотим остановиться на вопросе восстановления НДС.

В настоящее время вопрос, связанный с восстановлением сумм НДС, ранее принятых к вычету, не нашел своего однозначного разрешения.

В соответствии с п. 3 ст. 170 Налогового кодекса суммы НДС подлежат восстановлению в случаях, прямо поименованных в указанной норме, а именно:

- при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

- при дальнейшем использовании таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 Налогового кодекса (ввоз товаров), и передаче основных средств, нематериальных активов

и (или) иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

Указанный перечень является исчерпывающим. Следовательно, с формальной точки зрения НДС в иных случаях (например, при списании ТМЦ) восстановлению не подлежит.

Вместе с тем позиция официальных контролирующих органов (Минфина, ФНС) по данному вопросу всегда была однозначной.

По их мнению, принятые к вычету суммы налога на добавленную стоимость по выбывшим в результате недостачи либо иных действий товарно-материальным ценностям подлежат восстановлению в связи с тем, что данные ценности не используются и не использовались организацией для операций, облагаемых НДС.

Данный вывод содержится в ряде официальных писем, в частности в Письмах от 31 июля 2006 г. N 03-04-11/132, от 20 сентября 2004 г. N 03-04-11/155, от 8 сентября 2004 г. N 03-04-11/143 и от 30 сентября 2003 г. N 04-03-11/77.

Так, Письмом от 31 июля 2006 г. N 03-04-11/132 Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России разъяснил следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычетам в случае приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В связи с тем что выбывшие в результате недостачи товарно-материальные ценности при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, не использовались, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, необходимо восстановить. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в том налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета.

23 октября 2006 г. ВАС РФ было принято Решение N 10652/06 о признании недействительным абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 Налогового кодекса" Приложения к Письму ФНС России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886.

Указанным Решением ВАС РФ по существу разъяснил следующее: "Обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы налога на добавленную стоимость должна быть предусмотрена законом.

Случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению, предусмотрены в п. 3 ст. 170 НК РФ".

На основании изложенного суд заключил, что "недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ, не относятся".

Таким образом, по существу ВАС РФ указал, что восстанавливать НДС следует не во всех случаях неиспользования ТМЦ в облагаемой НДС деятельности, а только тогда, когда это прямо предусмотрено Налоговым кодексом. А Налоговый кодекс предусматривает только три случая, на что мы указывали ранее.

Несмотря на принятие указанного Решения ВАС РФ, позиция налоговых органов относительно необходимости восстановления НДС во всех случаях списания ТМЦ не изменилась (см., например, Консультацию сотрудника Минфина России Ю.М. Лермонтова от 10 апреля 2007 г.).

Вместе с тем существующая судебная практика после принятия Решения ВАС РФ N 10652/06 стала поддерживать позицию налогоплательщика (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 7 ноября 2006 г. N А68-АП-1067/10-05; ФАС Северо-Кавказского округа от 10 мая 2007 г. N Ф08-2502/2007-1036А; ФАС Западно-Сибирского округа от 4 июня 2007 г. N Ф04-3622/2007(34973-А03-42); ФАС Поволжского округа от 15 марта 2007 г. N А55-9182/06-43).

При этом суды приходят к выводу об отсутствии оснований для восстановления НДС по списанным ТМЦ не только в том случае, когда списание произведено вследствие хищения или недостачи товара (на что указывал в своем Решении ВАС РФ), но и в случае, когда товары списаны из-за их негодности к эксплуатации (брака, дефектов и пр.).

Принимая указанное положение, суды исходят из довода, сформулированного ВАС РФ, об ограниченности перечня случаев, в которых производится восстановление НДС.

Однако не все так безоблачно. Даже при наличии подобной арбитражной практики нельзя однозначно утверждать, что у налогового органа не будет претензий в случае, если общество не произведет восстановление НДС, ранее принятого к зачету по списанным ТМЦ.

Налоговый орган теперь может исходить не из того, что общество не произвело восстановления НДС, а указать, что оно необоснованно применило налоговый вычет.

Таким образом, инспекция не будет требовать восстановления НДС, а лишь доначислит налог в связи с тем, что обществом будут нарушены положения п. 2 ст. 171 Налогового кодекса, то есть будет отнесен к вычету НДС в отношении товаров, не используемых для облагаемых НДС операций.

В силу положений п. 2 ст. 171 Налогового кодекса предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг суммы налога подлежат вычету только в том случае, если указанные товары, работы, услуги приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС либо для перепродажи.

При нарушении указанного правила отнесение НДС к вычету не представляется возможным. В случае если при доначислении налога инспекция сошлется на указанное основание, возможная отсылка общества к п. 3 ст. 170 Налогового кодекса в обоснование правомерности своих действий не будет иметь правового значения.

Вместе с тем при оспаривании решения налогового органа, вынесенного по изложенным выше основаниям (неправомерность применения налогового вычета), общество в свою защиту вправе сослаться на тот же п. 2 ст. 171 Налогового кодекса, буквальное толкование которого предполагает возможность применения налогового вычета не только в случае использования приобретенных товаров в облагаемой НДС деятельности, но и в случае, когда общество приобрело товары с таким намерением.

Данный вывод косвенно нашел свое отражение в существующей судебной практике (см., например, Решение ВАС РФ от 15 июня 2004 г. N 4052/04). Вместе с тем он однозначно не гарантирует положительный исход разбирательства.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Основные трудности с исчислением налога на прибыль возникают у налогоплательщика при квалификации соответствующих расходов в качестве затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Но, как известно, расходы имеет смысл учитывать только в том случае, если налогоплательщиком получены реальные доходы от его предпринимательской деятельности. Поэтому для начала остановимся на характеристике доходов в целях исчисления налога на прибыль.

Принципы определения доходов сформулированы в ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с ней "доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить", а также определяемая в соответствии с гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" и 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса.

Согласно ст. 247 Налогового кодекса объектом обложения налогом является валовая прибыль предприятия, уменьшенная в соответствии с положениями, предусмотренными данной главой. Валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

Прибыль как объект налогообложения исчисляется не по отдельным хозяйственным операциям, а за налоговый период в целом исходя из всех совершенных налогоплательщиком операций, результатом которых стали как доходы, так и расходы. В качестве конечного показателя финансовой деятельности прибыль может быть выявлена только с учетом всех обстоятельств, формирующих экономическую выгоду налогоплательщика (Постановление ФАС Центрального округа от 31 мая 2006 г. по делу N А36-4182/2005).

Как же определяются доходы при исчислении налога на прибыль?

В соответствии с п. 1 ст. 248 Налогового кодекса при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные плательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг), имущественных прав. Таким образом, при формировании налогооблагаемой прибыли доходы учитываются без сумм налога на добавленную стоимость (Письмо УФНС России по г. Москве от 29 апреля 2005 г. N 20-12/31025.3).

Однако данное положение не распространяется на налоги, уплачиваемые российской организацией на территории иностранных государств (Письма ФНС России от 16 февраля 2006 г. N ММ-6-03/171@ и от 18 октября 2005 г. N 03-4-03/1800/31). Следовательно, в налоговом учете подлежат отражению в составе доходов суммы НДС, удержанного налоговым резидентом иностранного государства. Одновременно при документальном подтверждении факта удержания иностранным агентом суммы налога она учитывается в составе расходов на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса как экономически оправданные расходы, обусловленные ведением деятельности, которая направлена на получение дохода (Письмо Минфина России от 12 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/250).

Доходы определяются на основании подтверждающих их получение первичных и других документов и документов налогового учета. Доходы от реализации исчисляются в порядке, установленном ст. 249 Налогового кодекса, с учетом положений гл. 25 Налогового кодекса, внереализационные - ст. 250 Налогового кодекса также с учетом положений указанной главы.

Доходы налогоплательщика подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы. Статья 249 Налогового кодекса определяет, что в целях гл. 25 Налогового кодекса доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных и имущественных прав. Доходы, не указанные в данной статье, по смыслу ст. 250 Налогового кодекса признаются внереализационными.

Кроме того, в соответствии со ст. 42 Налогового кодекса доходы компании в зависимости от источника их получения подразделяются на доходы от источников в РФ и за ее пределами. Если положения Налогового кодекса не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы ни к одной из перечисленных групп, вопрос отнесения дохода к тому или иному источнику решает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Как правило, это Минфин России (см., например, Конвенцию от 13 апреля 2000 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (ратифицирована Федеральным законом от 26 ноября 2002 г. N 146-ФЗ) или Письмо УФНС России по г. Москве от 16 августа 2006 г. N 20-12/72974).

Налоговый агент сам определяет доли, которые можно отнести к доходам от источников в РФ и за ее пределами. Обращение в Минфин России возможно, только если тот или иной доход нельзя однозначно отнести ни к одной группе источников (Письмо Минфина России от 30 апреля 2003 г. N 04-06-05/т.1/27).

Законодательство допускает различные способы осуществления предпринимательской деятельности, и зачастую трудно определить, возникает ли у компании налогооблагаемый доход при совершении той или иной хозяйственной операции.

Например, неуплаченная сумма процентов в целях налогообложения прибыли не рассматривается у заемщика в качестве дохода, поскольку, по мнению налоговых органов, гл. 25 Налогового кодекса не дает оценки экономической выгоды за пользование беспроцентным займом (Письмо ФНС России от 13 января 2005 г. N 02-1-08/5@). Аналогичная точка зрения изложена в Письме УФНС России по г. Москве от 6 октября 2006 г. N 20-12/89193: гл. 25 Налогового кодекса не рассматривает материальную выгоду от экономии на процентах, применяемых за пользование заемными денежными средствами (начиная с нулевой ставки годовых), как доход, облагаемый налогом на прибыль.

Иногда налоговые органы пытаются доначислить налог на прибыль организациям, предоставляющим беспроцентные займы третьим лицам. При этом контролеры ссылаются на положения ст. 40 Налогового кодекса, в которой предусмотрены принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. Однако арбитражные суды придерживаются мнения, что инспекции не вправе доначислять налог заемодавцу (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 сентября 2005 г. по делу N А56-33778/04).

Арбитражные суды отмечают, что налогооблагаемым доходом также не являются средства, поступающие в рамках целевого финансирования (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 12 января 2006 г. по делу N А82-1911/2005-14).

Безусловно, определяющую роль в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль играют расходы, поскольку они находятся в прямой зависимости от суммы налоговых обязательств лица.

В соответствии со ст. 247 Налогового кодекса прибылью признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 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, 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 (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Все 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.

Налоговый кодекс содержит всего лишь примерный перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли. Это означает, что любые затраты при условии их соответствия критериям экономической обоснованности, документальной подтвержденности, могут быть учтены в качестве расходов и уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль.

И если документальное оформление расходов, как правило, не вызывает затруднений, то экономическая обоснованность последних является своеобразным камнем преткновения. Налоговый орган тщательно относится к проверке вопроса экономической целесообразности расходов и при малейшем сомнении отказывает в отнесении их на затраты. Неопределенность, абстрактность и оценочный характер требований, предъявляемых к расходам, уменьшающим доходы, приводят к многочисленным налоговым спорам.

Минфин России считает, что признать расходы обоснованными можно только в том случае, если они принесли доход. Например, не могут быть учтены в целях налогообложения расходы на оформление и выдачу виз, если командировка не состоялась (Письмо Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/2/134); на услуги кадрового агентства по подбору персонала, если претендент не принят на работу (Письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/497); на услуги по содержанию квартиры, предназначенной для проживания командированных работников, если квартира пуста (Письмо Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-03-04/1/533).

Но арбитражные суды считают иначе. Так, в Постановлении ФАС ПО от 27 февраля 2006 г. N А65-28597/2004-СА1-32 отмечено, что в ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации

признание расходов не ставится в зависимость от факта и времени достижения конечного результата, выраженного в получении дохода.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 2 декабря 2005 г. N А66-12338/2004 рассматривается следующий спор.

Муниципальное унитарное предприятие "Финансы, сбыт энергоресурсов и жилищно-коммунальных услуг" обратилось в Арбитражный суд Тверской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N 3 по Тверской области от 13 октября 2004 г. N 1600. Названным решением предприятию доначислен НДС и налог на прибыль.

Основанием для принятия решения послужил вывод налогового органа о том, что МУП "Финансы, сбыт энергоресурсов и жилищно-коммунальных услуг" при исчислении налога на прибыль за 2002 г. зависило внереализационные расходы на 541 685 руб. начисленной амортизации по переданным в аренду основным средствам, так как документально не подтвердило получение доходов от сдачи основных средств в аренду. МУП "Финансы, сбыт энергоресурсов и жилищно-коммунальных услуг" не согласилось с решением налогового органа и частично обжаловало его в арбитражный суд.

Удовлетворяя требования предприятия, суд исходил из следующего.

В силу ст. 247 Налогового кодекса объектом обложения налогом на прибыль российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Как следует из п. 1 ст. 252 Налогового кодекса, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными - затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются и расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу). При этом амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, в силу п. 1 ст. 256 Налогового кодекса подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Неполучение дохода от сдачи имущества в аренду в спорный период не означает, что налогоплательщик не вправе учесть произведенные расходы.

При таких обстоятельствах МУП "Финансы, сбыт энергоресурсов и жилищно-коммунальных услуг", по мнению суда, правомерно включило сумму начисленной амортизации по переданным в аренду основным средствам в состав внереализационных расходов.

Налоговые органы, обосновывая невозможность признания расходов в целях налогообложения, часто ссылаются на то, что расходы привели к убытку и поэтому неоправданны. Арбитражная практика свидетельствует, что оправданность затрат должна подтверждаться позитивными последствиями для производственной и финансово-экономической деятельности налогоплательщика. То есть для признания расходов необходимо доказать, что они благотворно повлияли либо повлияют на экономическое положение в будущем, а убыток в налоговом периоде не является основанием для непризнания расходов обоснованными.

Так, в Постановлении от 12 сентября 2005 г. N А11-762/2005-К2-21/48 ФАС ВВО указал, что ст. 252 Налогового кодекса не ставит экономическую оправданность затрат в зависимость от финансовых результатов деятельности налогоплательщика. Оценка экономической эффективности расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность не равнозначна экономической эффективности, поскольку эффективность лишь отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем. В Постановлении от 29 июля 2005 г. N КА-А40/7087-05 ФАС МО посчитал, что экономически оправданными могут признаваться затраты, не влекущие немедленного эффекта в виде увеличения дохода. Это следует из оценки положений гл. 25 Налогового кодекса, которая допускает не только получение прибыли, но и наличие убытка и, более того, возможность погашения убытка за счет прибыли последующих лет.

По мнению Минфина России (Письмо от 11 марта 2004 г. N 04-02-05/3/20) и МНС России (Письмо от 25 июля 2002 г. N 02-3-08/84-Ю216), под экономически оправданными затратами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности, то есть расход должен быть непосредственно связан с положительным для налогоплательщика результатом, а при отсутствии результата расход не может быть признан оправданным.

Но арбитражная практика свидетельствует, что расходы в рамках предпринимательской деятельности, если они документально подтверждены, обоснованны.

В Постановлении ФАС МО от 5 ноября 2004 г. по делу N КА-А40/10061-04 рассматривается ситуация, в которой налоговый орган посчитал, что с экономической точки зрения более оправданно приобретение автомобиля "Волга", а не Mitsubishi Padgero Sport. Разрешая спор, суд указал, что налоговый орган не доказал, что автомобиль приобретен по завышенной цене, использовался не в связи с деятельностью, что покупка другого автотранспорта либо привлечение перевозчиков значительно снизила бы расходы. Довод о том, что по результатам года у общества образовался убыток, не доказывает неразумность и экономическую необоснованность расходов. По смыслу ст. 252 Налогового кодекса любое получение налогоплательщиком доходов обусловлено несением им расходов, и полное их исключение из доходов увеличит налогооблагаемую базу, но не будет соответствовать характеру предпринимательской деятельности и налоговому законодательству.

Налоговые органы часто считают, что расходы нельзя признать обоснованными, если услуги дублируют обязанности работников налогоплательщика.

Однако арбитражный суд считает иначе. Так, в Постановлении от 21 августа 2006 г. N Ф04-3446/2006(25284-А27-33) ФАС СЗО указал, что расходы на абонентское консультационное обслуживание по вопросам финансового и налогового законодательства обоснованны. Должностные обязанности сотрудников бухгалтерии, юридической и экономической служб связаны с выполнением текущей работы, а информационно-консультационные услуги необходимы сотрудникам для более полных познаний в области налогообложения.

Если затраты не связаны с деятельностью, направленной на получение дохода, то, как свидетельствует арбитражная практика, они не подлежат включению в расходы, уменьшающие доходы. Так, в Постановлении от 22 июля 2004 г. N Ф09-2896/04-АК ФАС УО указал, что услуги по подготовке документации и консультации по реструктуризации кредиторской задолженности перед бюджетом направлены на изменение срока уплаты налогов и не соответствуют нормам п. 1 ст. 252 Налогового кодекса.

Долгое время налоговые органы отказывали налогоплательщику в возможности относить в затраты расходы, которые не оказали влияния на увеличение общей рентабельности работы компании или привели к прямому убытку предприятия.

Экономическая оправданность затрат при исчислении налогооблагаемой прибыли (ст. 252 НК РФ), по официальному разъяснению МНС России, должна пониматься как соответствие принципу рациональности и обусловленности таких затрат обычаям делового оборота. Очевидно, что определение в каждом конкретном случае рациональности затрат налогоплательщика при таком подходе отдается на усмотрение правоприменителей.

С позиции законодательства, при налогообложении прибыли сомнительны возможность и допустимость оценки налоговым органом того, что какие-то затраты, направленные на извлечение дохода, были чрезмерны или нерациональны.

На основании этой нормы налоговые органы пытаются, например, утверждать, что расходы на рекламу могли бы быть ниже, если бы компания заказала рекламный ролик другим исполнителям и за меньшую цену. Или, например, что затраты на аренду самолета, использованного для перелета руководства компании на переговоры в другой город, экономически необоснованны, так как в этот город можно было бы добраться наземным транспортом.

Таким образом, на основании критерия экономической оправданности затрат формируется система налоговых отношений, при которой сотрудники налогового органа начинают следить за рациональностью затрат компании, что явно противоречит свободе предпринимательства и принципу возложения риска на самих субъектов предпринимательской деятельности (ст. 2 ГК РФ).

Часто налоговые органы на основании критерия экономической оправданности не рассматривают направленные на получение дохода затраты, не принесшие прибыли в конкретных налоговых периодах, как затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Такая позиция ошибочна, ведь в этом случае экономическая обоснованность затрат подменяется их экономической эффективностью. Тем не менее, с позиции инспекции, для целей налогообложения могут приниматься только экономически эффективные затраты, то есть затраты, которые принесли прямую прибыль. К компетенции налоговых органов не отнесено рассмотрение целесообразности или эффективности тех или иных затрат. Оценка эффективности и целесообразности затрат принадлежит компании как субъекту предпринимательской деятельности.

Судебная практика подтверждает, что экономическая обоснованность затрат - это их эффективность и направленность на получение дохода, а убыток налогоплательщика по каким-то видам деятельности не лишает его права на учет имевших место затрат для целей налогообложения.

Например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 27 февраля 2006 г. N А65-28597/2004-СА1-32 указано, что ст. 252 Налогового кодекса не ставит возможность признания

расходов в зависимости от времени и факта достижения конечного результата, выраженного в получении прибыли. В Постановлении от 4 июля 2005 г. N А56-47890/04 ФАС Северо-Западного округа указал, что из положений гл. 25 Налогового кодекса следует, что фактическое получение дохода не может быть неизменным условием учета понесенных расходов при налогообложении прибыли. В п. 1 ст. 252 Налогового кодекса указано, что расходы должны быть направлены на получение дохода, то есть затраты должны преследовать цель получения дохода.

Оценка экономической эффективности расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность неравнозначна экономической эффективности, поскольку эффективность отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и служит качественным показателем.

Однако существует и иная судебная практика, согласно которой, например, расходы на управление могут быть признаны экономически неоправданными. Например, в Постановлении ФАС ВВО от 19 января 2004 г. по делу N А11-4426/2003-К2-Е-1961 проанализирована следующая ситуация. По договору с управляющей компанией ОАО оплачивало услуги на управление в размере 18 процентов выручки. Суд признал, что эти затраты не должны уменьшать налогооблагаемую прибыль как экономически необоснованные по ст. 252 Налогового кодекса. Суд отметил, что в связи с введением в состав затрат необоснованных расходов на управление у общества снижалась прибыль. Следовательно, затраты на управление не принесли экономической выгоды предприятию. Общество не представило суду доказательств экономической оправданности понесенных им спорных затрат на управление, так как при заключении договора с управляющей компанией в ОАО был сохранен весь прежний аппарат управления.

Таким образом, критерий экономической оправданности затрат на уровне проверки налогового органа часто создает налоговые риски, и эти риски не всегда могут быть гарантированно устранены при судебном оспаривании решения налогового органа. Например, часто убыточность сделки или ее небольшая прибыльность по сравнению с оборотом может послужить основанием для налогового органа в применении ст. 252 Налогового кодекса.

Вместе с тем думается, что судебная практика в скором времени должна достаточно устояться. Связано это с принятием 4 июня 2007 г. Определения Конституционного Суда РФ N 320-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации".

В названном Определении на уровне правовых позиций Конституционного суда РФ закреплены основные положения по поводу экономической целесообразности расходов.

В частности, Конституционный Суд РФ разъяснил, что гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности (ст. ст. 253 - 255, 260 - 264 НК РФ). Этот же критерий прямо обозначен в абз. 4 п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из этого же исходит и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указавший в Постановлении от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", 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. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство, как указывает Конституционный Суд РФ, не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее

самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 г. N 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Принятие этого Определения Конституционного Суда РФ, как думается, должно несколько сориентировать судебную практику, исключив возможность квалификации оправданности затрат с позиции полученного налогоплательщиком экономического результата.

Налоговое законодательство характеризуется тем, что существует ряд расходов, признание которых в качестве таковых налоговым органом бесспорно, например, расходы на оплату труда, на приобретение материалов и пр.

Вместе с тем существуют виды расходов, которые всегда остаются под сомнением, даже если с позиции документального оформления к ним нет никаких претензий. К таким расходам относятся, например, расходы на маркетинговые исследования, расходы на рекламу и пр.

Особо стоит выделить факторинговые операции. К сожалению, в нашей стране факторинг до сих пор рассматривается как нетипичный способ привлечения внешнего финансирования и вызывает повышенный интерес, зачастую необоснованный, налоговых органов, которые пытаются разглядеть за каждой осуществляемой факторинговой операцией схему ухода от уплаты налоговых платежей.

Несмотря на достаточно обширную судебную практику, суды не приходят к единой позиции относительно оценки факторинговых затрат.

Негативное отношение к факторингу, уже сложившееся у налоговых и правоохранительных органов, вызвано тем, что некоторые фирмы используют его как схему "оптимизации" налогообложения. Принимая в свои налоговые расходы все комиссии, выплачиваемые банку-псевдофактору (в пересчете на проценты годовых их сумма может зашкаливать за 6000%), "оптимизаторы" уменьшают налог на прибыль. Затем псевдофактор полученные деньги (за вычетом своего вознаграждения) возвращает продавцу "черным налом" либо переводит в офшорные зоны. Разумеется, такие схемы со сверхдоходным (а для поставщика - со сверхрасходным) факторингом вызывают пристальное внимание проверяющих. И арбитражные суды часто поддерживают налоговую службу, которая доказывает экономическую необоснованность таких расходов (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 августа 2006 г. N А19-20812/05-20-Ф02-3867/06-С1, ФАС Волго-Вятского округа от 24 мая 2006 г. N А82-16240/2005-14).

Но, к сожалению, в этот список попадают и вполне законные факторинговые операции.

Факторингом является операция, при которой осуществляется переуступка дебиторской задолженности с целью увеличения скорости оборота денежных средств, снижения расходов по ведению счета, гарантий погашения задолженности.

К положительным моментам использования данного механизма относится также и возможность планирования будущих финансовых потоков, что благоприятно сказывается на работе компании в целом. Как правило, факторинговая компания перечисляет до 90 процентов требований сразу (в зависимости от степени риска неуплаты долга), а после взыскания всего долгового обязательства (за вычетом комиссии) - остаток. В основе факторинга лежит принцип уступки денежных средств. Поэтому договор факторинга в Гражданском кодексе именуется договором под уступку денежного требования и регламентируется гл. 43 Гражданского кодекса.

Банки и факторинговые компании активно рекламируют факторинг. В своих проспектах они часто убеждают в том, что все расходы по договору факторинга в полной сумме могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли. Но это не совсем так. Камнем преткновения при налоговом учете расходов по договору факторинга является их квалификация. К каким видам расходов относится плата банку или факторинговой компании?

Есть три основных варианта учета расходов по договору факторинга. Рассмотрим их.

Во-первых, вознаграждение по договору факторинга может быть рассмотрено как плата за банковские услуги и полностью включено во внереализационные расходы (пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Во-вторых, факторинг иногда приравнивается к уступке права требования. И на этом основании все расходы по нему учитываются по правилам, закрепленным в ст. 279 Налогового кодекса.

Если дебиторская задолженность уступается до наступления срока платежа, то убыток от продажи долга (полученное финансирование за вычетом факторинговых комиссий и суммы самого долга) учитывается для целей налогообложения в ограниченных размерах - так же, как и проценты по долговым обязательствам.

Такой убыток не может быть больше суммы нормируемых процентов, рассчитанных за время от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

В-третьих, по договору могут учитываться постоянные комиссии (не зависящие от суммы финансирования и его продолжительности) как прочие расходы, а остальные комиссии рассматриваться как проценты по долговым обязательствам. Причем Минфин в своих письмах рекомендует именно этот вариант.

Логика рассуждений финансового ведомства состоит в следующем: процентами можно назвать любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом к процентам относятся, в частности, доходы, полученные по долговым обязательствам (ст. 43 НК РФ).

Факторинговые комиссии зачастую устанавливаются в процентах от величины уступаемого требования, а их итоговая сумма зависит от времени пользования финансированием. Поэтому, по мнению Минфина, такое вознаграждение, выплачиваемое финансовому агенту, должно нормироваться как проценты для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 20 июля 2006 г. N 03-03-04/1/597).

Это означает, что при отсутствии других сопоставимых обязательств факторинговые комиссии (приравненные к процентам) могут быть учтены для целей налогообложения в сумме, равной процентам, рассчитываемой исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, умноженной на 1,1 (если финансирование - в рублях).

При этом надо учесть, что в расчете должны участвовать все суммы, выплачиваемые в качестве комиссий, зависящие от суммы финансирования, например комиссии за предоставленное финансирование, дополнительные комиссии за пользование предоставленными денежными средствами (финансированием) сверх определенного срока, а также пени за просрочку их уплаты.

Налоговыми органами нередко выставляются претензии компании в отношении экономической обоснованности понесенных налогоплательщиком расходов на оплату факторинговых услуг. Это обусловлено несогласием налоговых работников с величиной комиссионных и дисконта по отношению к долговому обязательству по факторинговой сделке (Постановления ФАС Центрального округа от 17 февраля 2006 г. N А14-8904-05/341/24, ФАС Московского округа от 2 ноября 2005 г. N КА-А40/9884-05, ФАС Уральского округа от 2 ноября 2005 г. N Ф09-4898/05-С7, ФАС Северо-Западного округа от 1 сентября 2005 г. N А56-11266/04 и др.). Суть указанных судебных разбирательств сводится к тому, что использование факторинга привело к убыткам в компании, в связи с чем данные расходы не могут быть экономически оправданны и целесообразны.

Однако в ходе предпринимательской деятельности компания в той или иной степени сталкивается с негативными результатами, которые вызваны объективными или субъективными причинами. В связи с этим заключение договора факторинга еще не означает недобросовестность налогоплательщика, так как целесообразными расходы могут быть и тогда, когда дают возможность налогоплательщику уменьшить свой убыток (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2006 г. N А56-35713/2005).

Для того чтобы избежать вопроса об экономической целесообразности понесенных затрат, желательно соблюдать ряд рекомендаций. Так, желательно, чтобы расходы по факторингу приводили к уменьшению или недопущению получения более значительных убытков налогоплательщиком. Кроме того, цель заключения договора факторинга должна быть экономически обоснованной (например, потребностью в денежных средствах, риском неуплаты и т.д.).

Для подтверждения экономической целесообразности от компании потребуется предоставление расчетов, подтверждающих экономический эффект от договора факторинга, что может служить основанием и подтверждением экономической оправданности понесенных расходов.

Таким образом, правомерность отнесения на затраты факторингового вознаграждения налогоплательщику, скорее всего, придется доказывать в суде. При этом можно использовать следующие аргументы.

1. С позиции законодательства факторинг рассматривается как один из легитимных способов привлечения значительного количества свободных денежных средств. При этом действующие нормативные акты не предписывают обязательного заключения кредитных договоров в случае возникновения у субъекта потребности в денежных средствах. Общество, реализуя диспозитивные начала гражданского законодательства, избрало наиболее приемлемый способ привлечения финансирования.

2. У общества была необходимость в срочном привлечении внешних заимствований. Например, по контрактам на выполнение определенных работ общество должно было понести значительные расходы до получения оплаты за выполненные работы.

Так, по одному из дел, рассмотренных Арбитражным судом Брянской области, налогоплательщик указал, что все договоры с заказчиком на выполнение СМР заключались по результатам торгов, в связи с чем условия данных договоров определены в единой стандартной форме. По условиям контрактов с заказчиком оплата выполненных работ производилась после факта выполнения работ - в следующем за отчетным месяце (при оплате с использованием аккредитива, п. 4.5. контрактов) либо в течение 30 банковских дней, следующих за датой получения счета-фактуры подрядчика, оформленного на основании справки о стоимости выполненных работ КС-3 (при оплате без использования аккредитива).

Вместе с тем контрактами предусматривались значительные расходы подрядчика, необходимые для выполнения работ и включаемые в стоимость контрактной цены. В частности, за свой счет общество должно было приобрести материалы и оборудование (п. 3.1), соорудить временные дороги и коммуникации (п. 7.6), получить лесорубочные билеты и расчистить трассу от леса (п. 7.8.), осуществить доставку строительной техники (п. 11.1), в течение 15 дней с момента подписания контракта оформить банковскую гарантию на сумму 10 процентов от цены контракта (п. 25.1), в течение 20 дней оформить полис страхования СМР на сумму не менее 10 процентов от контрактной цены (п. 27.1). Работы производились на объектах, находящихся за пределами г. Брянска, в связи с чем общество вынуждено было командировать своих работников к месту осуществления работ с выплатой соответствующего денежного довольствия (командировочных расходов, оплаты жилья и пр.).

3. Общество не располагает достаточным количеством оборотных средств, чтобы использовать самостоятельное финансирование, а в предоставлении кредита обществу было отказано.

(Здесь хочется добавить, что в подтверждение этого обстоятельства целесообразно представить выписки из баланса на отчетную дату, содержащие информацию о количестве оборотных средств. При этом нужно помнить, что оборотные средства - это "условно" свободные средства, поскольку они включают в себя не только денежные средства, но и дебиторскую задолженность, средства в пути и пр. Само по себе количество денежных средств, входящих в состав оборотных средств, может быть невелико. Кроме того, излишним будет напомнить, что предприятие существует по определенному бюджету, в связи с чем имеет ряд обязательных расходов, например, на выплату заработной платы, налоги и пр.)

4. Общество не получило убытков от осуществления факторинговых операций. Необязательно, чтобы факторинговые операции положительно отразились на финансово-хозяйственной деятельности общества, достаточно, чтобы они не принесли ощутимых убытков. Подтвердить эти обстоятельства можно финансовыми расчетами, сделанными на основе баланса и приложений к нему (Отчет о прибылях и убытках).

Как видим, к сожалению, отнесение факторинговых услуг на затраты сегодня чревато судебной тяжбой. Но если налогоплательщиком будут учтены указанные выше рекомендации, у него есть немалые шансы отстоять свои права в суде.

В завершение описания возможных споров по налогу на прибыль остановимся на учете расходов, связанных с рекламой, а точнее расходов на световую и наружную рекламу. Дело в том, что Налоговый кодекс устанавливает два различных способа учета затрат на подобного рода рекламные услуги.

Во-первых, изготовление рекламных конструкций можно учесть как расходы на рекламу. Это вполне обоснованно. Раз оборудование является рекламным, вполне логично предположить, что затраты на него можно включить в расходы на рекламу. Они относятся к прочим расходам на производство и реализацию продукции (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ). Уменьшить налогооблагаемую прибыль на их сумму Налоговый кодекс разрешает одновременно - в том периоде, в котором они возникли (ст. 272 НК РФ).

В пользу этого способа свидетельствует то, что в п. 4 ст. 264 Налогового кодекса прямо именованы:

- расходы на световую и иную наружную рекламу (включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов);
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, а также на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов.

Учитывать такие расходы при налогообложении прибыли разрешено в полном объеме. А вот расходы на рекламные установки, которые не относятся к наружной рекламе, для расчета налога на прибыль нужно нормировать (п. 4 ст. 264 НК РФ). Списывать их на расходы в налоговом учете можно только в пределах общего лимита нормируемых рекламных расходов фирмы (он составляет 1% от выручки от реализации и определяется нарастающим итогом по результатам каждого отчетного периода).

Безусловно, такой вариант учета весьма выгоден налогоплательщику. Однако налоговые органы с ним не соглашаются, ведь существует и иной способ учета подобных затрат, причем он наиболее приемлем для бюджета.

Затраты на изготовление или приобретение рекламных конструкций, по мнению инспекторов, формируют первоначальную стоимость основных средств. А ее, как известно, нужно списывать на расходы постепенно через амортизационные отчисления.

Логика налогового органа вполне ясна. В ст. 256 Налогового кодекса дано описание амортизируемого имущества. Рекламные конструкции со стоимостью свыше 10 000 руб. и сроком службы более 12 месяцев вполне подпадают под его признаки. Именно это и является главным аргументом налоговиков.

В дополнение к нему инспекторы ссылаются на Классификацию основных средств, утвержденную Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1. Этот документ нужно применять, устанавливая в налоговом учете сроки полезного использования амортизируемого имущества (ст. 258 НК РФ). Внимание инспекторов привлекла пятая группа Классификации. В ней упомянуты "электрифицированные рекламные конструкции". По мнению налоговых работников, это подтверждает тот факт, что списывать стоимость рекламного оборудования в налоговом учете нужно через амортизацию.

С мнением инспекторов можно поспорить. Во-первых, в Налоговом кодексе существует п. 4 ст. 252. Он посвящен как раз таким ситуациям, в которых Кодекс с равными основаниями позволяет отнести одни и те же затраты к разным группам расходов. Право выбора в таких случаях законодательство оставляет за налогоплательщиком. Это неоднократно признавали как сами инспекторы (Письмо УФНС России по г. Москве от 4 марта 2005 г. N 20-12/146196), так и арбитражные судьи (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А33-21067/05-Ф02-1877/06-С1). Следовательно, налогоплательщик, изготовивший или приобретший рекламную конструкцию, вправе сам решить, в какой именно группе расходов учесть ее стоимость.

Кроме того, чтобы не доводить дело до суда, можно критически подойти к оформлению документов.

Ведь именно на основании того, что конкретно в них написано, во многих случаях и зависит, соответствует ли имущество признакам основного средства, и если да, то в течение какого срока вы будете его списывать. Во-первых, может быть занижен срок службы оборудования. В Классификации основных средств упомянут только один вид имущества, под который может подпасть рекламная установка. Это "электрифицированная рекламная конструкция", которая входит в пятую группу Классификации. Если оборудование не подходит под это определение, то срок его службы можно установить на основании информации, указанной в технической документации. Либо на основании рекомендаций организации-изготовителя (п. 5 ст. 258 НК РФ).

Соответственно, если в документации прописан соответствующий срок службы имущества, в течение этого срока и можно амортизировать его стоимость. Кроме того, этот срок может и не превысить 12 месяцев. В этом случае имущество и вовсе не будет считаться амортизируемым.

Во-вторых, имущество может быть разбито на несколько частей. Если рекламная конструкция состоит из нескольких частей с существенно различающимися сроками службы, то каждую из этих частей можно учесть как самостоятельный инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01). Не исключено, что стоимость хотя бы одного из этих объектов составит не более 10 000 руб. А значит, для целей налогового учета такое имущество не будет являться основным средством.

Вывески и указатели, которые не содержат рекламной информации, к рекламному оборудованию отнести нельзя. Кроме того, не являются рекламными вывески и стенды со сведениями, которые фирма обязана сообщать потребителям по закону.

Вопрос о том, каким образом нужно учитывать оборудование, содержащее такую информацию, тоже неоднозначен.

Информационные вывески, стоимость которых превышает 10 000 руб., а срок полезного использования - более 12 месяцев, налоговые органы считают основными средствами, требуют, чтобы их стоимость налогоплательщики списывали через амортизацию.

Однако с этим можно поспорить. Так, судьи Федерального арбитражного суда Поволжского округа в Постановлении от 9 июня 2005 г. N А55-9804/04-43 отказались признать основным средством вывеску с наименованием компании. При этом они обратили внимание сотрудников налоговой инспекции на то, что основными средствами в п. 1 ст. 257 Налогового кодекса названа "часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией". Объяснить, каким из вышеуказанных "средств труда" является фасадная вывеска, налоговые инспекторы не смогли.

Все это привело судей к выводу о том, что вывеска с названием фирмы не является основным средством. А значит, фирма не должна списывать ее стоимость через амортизационные отчисления.

Налогоплательщики, которые производят или продают товары (оказывают услуги, выполняют работы) для граждан, могут учесть затраты на вывески в прочих расходах на

производство и реализацию. Для этого в п. 1 ст. 264 Налогового кодекса предусмотрен пп. 20. В нем поименованы расходы "на публикацию и иное раскрытие" информации, доводить которую до общественности требует закон.

Такой информацией, в частности, является фирменное наименование и адрес продавца (или изготовителя), а также сведения о режиме его работы. Указывать эти сведения продавцы и изготовители обязаны именно на вывесках. Причем размещать вывески они должны не только в местах своей постоянной работы, но и в любых временных помещениях, при торговле на ярмарках, с лотков и т.п.

Таким образом, учесть затраты на информационные вывески при налогообложении прибыли розничные предприятия могут в полной сумме - в периоде, в котором они возникли (ст. 272 НК РФ).

Компании, деятельность которых не связана с розницей, размещать сведения о себе на вывесках по закону не обязаны. Однако, по мнению судей, эта практика является "общераспространенной" и "соответствует сложившимся на территории России обычаям делового оборота" (Постановление ФАС Поволжского округа от 9 июня 2005 г. N А55-9804/04-43). Такое предназначение вывесок позволяет учесть затраты на них в составе "других" прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Естественно, при условии, что они соответствуют всем требованиям, установленным в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса. То есть являются обоснованными, документально подтвержденными и связанными с деятельностью, направленной на получение дохода.

Мы рассмотрели далеко не все виды споров, связанных с признанием обоснованности тех или иных расходов. На практике этих споров гораздо больше. Налоговые органы проявляют большую изобретательность в формулировании и обосновании своих претензий. Однако налогоплательщику следует знать, что во многих ситуациях у него есть реальная возможность отстаивать свою правоту в суде.

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) существовал на протяжении всего развития отечественной налоговой системы. И, как ни странно, на практике он вызывает не меньше вопросов, чем исчисление НДС или налога на прибыль. Разве что налоговые последствия могут оказаться не столь значительными для бюджета.

Плательщиками НДФЛ являются физические лица - налоговые резиденты и налоговые нерезиденты. Причем первые платят налог с доходов, полученных от источников как в России, так и за ее пределами, а вторые - только с доходов, полученных от источников в России (ст. 209 НК РФ).

Достаточно часто на практике возникает вопрос с налогообложением доходов иностранных сотрудников, которых все чаще привлекают российские организации. Порядок удержания НДФЛ с заработной платы сотрудника-иностранца зависит от трех обстоятельств. Во-первых, от того, является ли иностранец налоговым резидентом. Во-вторых, является ли местом его работы территория РФ или территория иностранного государства. В-третьих, имеется ли договор об устранении двойного налогообложения между Россией и тем государством, гражданином которого является сотрудник-иностранец.

К налоговым резидентам относятся физические лица, которые фактически находятся на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 месяцев, следующих подряд (п. 2 ст. 207 НК РФ). Период нахождения иностранца в России не прерывается на период его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. При подсчете 183 календарных дней другие периоды нахождения за пределами РФ независимо от цели выезда (выполнение трудовых обязанностей или семейные обстоятельства) не учитываются (Письмо Минфина России от 15 июня 2007 г. N 03-04-06-01/189).

Подсчет необходимого срока начинается со дня, следующего за днем въезда иностранца на территорию России (ст. 6.1 НК РФ). Следовательно, день въезда иностранца в страну при подсчете не учитывается, а день отъезда за пределы РФ включается в количество дней фактического нахождения в России (Письма УФНС России по г. Москве от 31 января 2007 г. N 28-11/008420 и от 11 июля 2006 г. N 28-11/60721).

Если по итогам 2006 г. работник имел статус налогового резидента, то этот статус сохраняется и в течение января 2007 г. Ведь организация должна учитывать любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом (Письмо Минфина России от 19 марта 2007 г. N 03-04-06-01/74).

Статус иностранного сотрудника следует определять на дату выплаты дохода, то есть на последний день месяца, за который сотруднику начислен доход (Письмо Минфина России от 16 марта 2007 г. N 03-04-07-01/30).

Если в течение налогового периода (например, за шесть месяцев) число дней пребывания сотрудника в России достигло 183, статус налогового резидента такого сотрудника по итогам данного налогового периода измениться уже не может (Письма Минфина России от 29 марта 2007 г. N 03-04-06-01/94 и N 03-04-06-01/95). Поэтому проверка статуса в дальнейшем не имеет смысла. Если по итогам года физическое лицо будет признано налоговым резидентом РФ, то на начало следующего налогового периода указанный сотрудник также будет признаваться налоговым резидентом РФ (Письмо Минфина России от 18 июня 2007 г. N 03-04-06-01/191).

Доходы налоговых резидентов в виде оплаты труда облагаются по ставке 13 процентов, а доходы лиц, не имеющих такого статуса, - по ставке 30 процентов без применения налоговых вычетов (ст. 224 НК РФ). По истечении 183 календарных дней начинает действовать налоговая ставка 13 процентов.

Письмом Минфина России от 30 июня 2005 г. N 03-05-01-04/225 разъяснено, что доходы иностранных граждан, нанимаемых организацией для выполнения трудовых обязанностей на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению по ставке 30 процентов. При этом в случае изменения их налогового статуса необходимо произвести перерасчет сумм налога на доходы физических лиц по таким доходам с начала календарного года по ставке 13 процентов. Для применения налоговой ставки 13 процентов для иностранных граждан требуется наличие заключенного с ними трудового договора сроком более чем на 183 дня.

Суммы налога, которые были излишне удержаны налоговым агентом в период применения ставки 30 процентов, могут быть:

- зачтены в счет будущих платежей по НДФЛ;
- возвращены иностранному работнику.

Налоговым кодексом не установлен перечень документов, подтверждающих фактическое нахождение иностранных лиц на территории РФ. По мнению специалистов финансового ведомства, время нахождения иностранного работника на территории России может подтверждаться:

- отметками пропускного контроля в заграничном паспорте о днях въезда в Россию и выезда из нее (Письмо Минфина России от 16 мая 2006 г. N 04-2-05/3);

- справкой с прежнего места работы, содержащей сведения из табелей учета рабочего времени, справкой о проживании из гостиницы (Письмо Минфина России от 25 августа 2006 г. N 03-05-01-04/251).

Если отметки в загранпаспорте отсутствуют, то в качестве доказательства нахождения на территории РФ иностранец может предъявить любые другие документы, подтверждающие фактическое количество дней пребывания в РФ. Если сотрудник не подал заявление о зачете или возврате НДФЛ, то излишне удержанную сумму налога организация возвращать не обязана (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 декабря 2004 г. по делу N А66-5941/2004 и от 15 декабря 2003 г. по делу N А44-2016/03-С3).

Часто организации заключают с иностранными гражданами долгосрочный трудовой договор, срок действия которого превышает 183 календарных дня. В этом случае возникает вопрос: можно ли на основании личного заявления о предполагаемом сроке нахождения на территории РФ признать сотрудника налоговым агентом и удерживать НДФЛ по ставке 13 процентов? Ведь тогда не нужно будет делать перерасчет суммы удержанного налога, а можно сразу рассчитать его правильно.

По мнению специалистов Минфина России, налоговый статус физического лица определяется в соответствии с фактическим временем нахождения на территории РФ, подтвержденным документально. Определение налогового статуса исходя из предполагаемого срока нахождения на территории России Налоговым кодексом не предусмотрено (Письма от 25 июня 2007 г. N 03-04-06-01/200 и от 13 июня 2007 г. N 03-04-06-01/185).

Исключением из этого правила являются граждане Республики Беларусь. Они признаются налоговыми резидентами РФ с даты вступления в силу трудового договора, который предусматривает выполнение работы на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (Письма ФНС России от 26 октября 2005 г. N ВЕ-6-26/902@, УФНС России по г. Москве от 30 ноября 2006 г. N 18-11/3/104917). Стандартные налоговые вычеты предоставляются в том же порядке, что и российским гражданам.

Как уже сказано, при расчете НДФЛ имеет значение, где работает иностранец - на территории РФ или на территории зарубежного государства. В первом случае считается, что он получает доходы от источников в России (пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ), а во втором - от источников, находящихся за пределами РФ (пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ).

Доходы, полученные от российских источников, облагаются НДФЛ как у налоговых резидентов, так и у тех лиц, которые не имеют подобного статуса. Доходы от источников, находящихся за пределами РФ, подлежат обложению, только если они выплачиваются резиденту РФ.

Объектом налогообложения является доход. Причем облагаемый доход лица может быть уменьшен на существующие налоговые вычеты. Это своеобразный аналог налоговых льгот. Вычеты представляют собой определенный процент необлагаемой суммы. Глава 23 Налогового кодекса предусматривает наличие стандартных, социальных, профессиональных и имущественных налоговых вычетов.

Стандартный вычет предоставляется каждому плательщику в размере 400 руб. до того месяца, пока его доход нарастающим итогом не превысил 20 000 руб. Есть, правда, стандартные вычеты и в большей сумме для определенных категорий лиц, в частности участников войн, лиц, участвующих в ликвидации последствий на чернобыльской АЭС и пр. (ст. 218 НК РФ). Социальные вычеты предоставляются налогоплательщику в случае, если он осуществлял благотворительную деятельность, а также обучался или лечился в медицинских учреждениях. Профессиональный вычет предоставляется предпринимателям и предполагает возможность уменьшения полученного ими дохода на расходы по перечню, аналогичному гл. 25 Налогового кодекса. Кроме того, этот вычет предоставляется лицам, создающим произведения литературы, искусства и пр.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются лицам, продавшим имущество, а также приобретшим квартиру, дом, комнату.

В настоящее время все больше покупателей жилья обращаются за имущественным налоговым вычетом.

Имущественный вычет - это сумма, которая уменьшает налогооблагаемый доход покупателя или строителя собственного жилья. Право на получение такого вычета предусмотрено в пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса.

Вычет могут получить только плательщики налога на доходы физических лиц. Это означает, что на льготу не имеют права малолетние дети, студенты, пенсионеры и неработающие инвалиды, на которых оформлено жилье. Пенсии и стипендии налогом на доходы физических лиц не облагаются (п. п. 2 и 11 ст. 217 НК РФ). Если школьник, студент или пенсионер работают и получают зарплату, они могут претендовать на получение имущественного вычета.

Среди индивидуальных предпринимателей право на вычет имеют только те, кто платит обычные налоги. Бизнесмены, применяющие "упрощенку" или "вмененку", в бюджет перечисляют не НДФЛ, а единый налог. Следовательно, получить квартирный вычет они не вправе (Письмо ФНС России от 28 февраля 2006 г. N 04-2-03/45@).

Уменьшить можно только доход, облагаемый по ставке 13 процентов, поэтому не стоит рассчитывать на имущественный вычет при получении дивидендов, выигрышей, материальной выгоды.

Есть и еще одно ограничение. Налоговики могут отказать в получении льготы, если квартира приобретена у взаимозависимых лиц. Статья 20 Налогового кодекса относит к таковым граждан, отношения между которыми могут повлиять на условия или экономические последствия их деятельности. Например, родители, дети, супруги, опекуны, начальники, подчиненные. Однако инспекторы едва ли сочтут взаимозависимыми даже эту категорию граждан, если цена на дом (квартиру и т.п.) соответствует рыночной (Письмо ФНС России от 21 сентября 2005 г. N 04-2-02/378@).

Не до конца разрешен вопрос, связанный с получением имущественного вычета при покупке комнаты. С 1 января 2007 г. имущественный вычет полагается покупателям комнат. Но в Федеральном законе N 144-ФЗ не уточнено, будут ли новые правила распространяться на комнаты, приобретенные до 2007 г.

Размер вычета ограничен. Он не может быть больше 1 000 000 руб. Так, если строительство дома обошлось покупателю в 3 000 000 руб., его облагаемый доход можно уменьшить на 1 000 000 руб. А если комната куплена за 600 000 руб., это и будет сумма вычета.

Воспользоваться имущественным вычетом можно только 1 раз (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). Если работник приобрел квартиру за 900 000 руб. и воспользовался правом на имущественный вычет, при покупке второй квартиры он не может использовать оставшуюся сумму в размере 100 000 руб. То есть речь идет о вычете по одному объекту.

Однако из этого правила есть исключение. Работники, которым имущественный вычет был предоставлен полностью до 2001 г. на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц", могут получить льготу во второй раз на основании пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса. Причем в полном объеме (до 1 000 000 руб.). Потому что речь идет о льготах, которые предоставляются на основании разных нормативных правовых актов (Письма МНС России от 22 марта 2002 г. N СА-6-04/341 и Минфина России от 18 мая 2001 г. N 04-04-06/257).

Зачастую налогоплательщики приобретают жилье в долевую или совместную собственность. В этом случае общая сумма вычета, ограниченная 1 000 000 руб., распределяется между ними в соответствии с долей каждого. Эту долю указывают в свидетельстве о праве собственности на дом, квартиру или комнату. Если такой информации в документе нет, участники распределяют доли по своему усмотрению, оформив письменное соглашение.

Налоговый кодекс гласит: имущественный вычет равен сумме, которая фактически израсходована на новое строительство или покупку на территории России жилого дома, квартиры, комнаты либо доли в них.

В этот перечень не входят земельные участки, дачи и садовые домики. Как отличить дом от дачи?

В свидетельстве о праве собственности на недвижимость наряду с названием объекта указывают его назначение. Это может быть жилое или нежилое здание, производственное, складское, торговое помещение, дача, садовый домик. На имущественный вычет могут претендовать только владельцы жилого дома или жилого здания. Дачникам и садоводам данная льгота не полагается даже в том случае, если дачей является капитальное строение со всеми удобствами, в котором будет постоянно жить семья работника. Чтобы получить право на вычет, ему придется зарегистрировать строение как жилой дом.

Налоговый кодекс ограничивает не только величину затрат на покупку жилья, но и их перечень. Так, в квартирный вычет можно включить расходы:

- на разработку проектно-сметной документации;
- на приобретение жилого дома (в том числе не оконченого строительством), квартиры, комнаты или доли в них;
- на приобретение строительных и отделочных материалов;
- на работы по строительству (достройке дома) и отделке;
- на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание их автономных источников.

Включить в вычет стоимость отделочных работ и материалов можно только в том случае, если договором купли-продажи (долевого участия в строительстве) предусмотрена сдача объекта без отделки. Если такого условия нет, получить льготу на ремонтные работы и материалы не удастся.

Получить вычет можно в налоговом органе или по месту работы. При получении вычета в ИФНС следует представить налоговую декларацию. Налоговая инспекция в течение трех месяцев проверит декларацию и документы (п. 2 ст. 88 НК РФ). Чиновники обязаны вернуть налог в течение месяца (п. 6 ст. 78 НК РФ). Таким образом, максимальный срок с момента обращения в ИФНС до получения денег составляет четыре месяца.

Если инспекция не уложится в эти рамки, помимо самого налога ей придется заплатить и пени за каждый день просрочки. Согласно п. 10 ст. 78 Налогового кодекса пени рассчитывают по ставке рефинансирования ЦБ РФ, которая действовала в тот период.

Как видим, в этом случае вычет приходится ждать долго. Зато для людей, имеющих несколько источников дохода (например, совместителей), это весьма удобно. Ведь вычет они могут получить только на одном рабочем месте. А с других заработков налог на доходы придется платить в полном объеме.

Получение вычета по месту работы позволяет существенно ускорить получение льготы, поскольку за вычетом можно обратиться в любой момент, а не ждать окончания года. Кроме того, новоселу не нужно заполнять многостраничную декларацию о доходах.

Однако избежать визита в налоговую инспекцию все равно не удастся. Чтобы получить вычет на фирме, в бухгалтерию надо принести уведомление от налоговиков. Его форма утверждена Приказом ФНС России от 7 декабря 2004 г. N САЭ-3-04/147@. В этом случае на проверку документов чиновникам отводится 30 календарных дней (п. 3 ст. 220 НК РФ).

Особо стоит остановиться на социальных налоговых вычетах. На основании ст. 210 Налогового кодекса социальные налоговые вычеты, как и иные виды налоговых вычетов, предоставляются физическим лицам только в отношении тех полученных в налоговом периоде (в календарном году) от источников в Российской Федерации доходов, которые облагаются по налоговой ставке 13 процентов. Воспользоваться правом на получение таких вычетов могут только налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, поскольку в отношении всех доходов, получаемых от источников в Российской Федерации нерезидентами Российской Федерации, установлена налоговая ставка в размере 30 процентов (п. 3 ст. 224 НК РФ).

По существу социальные налоговые вычеты отражают произведенные плательщиками НДФЛ в течение конкретного налогового периода расходы на различные социальные цели, а именно: на благотворительные цели, на обучение, на лечение и приобретение медикаментов. При этом каждый из перечисленных видов расходов может учитываться наряду с другими видами таких расходов в целях уменьшения налоговых обязательств по НДФЛ.

Социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам только на основании их письменного заявления, которое подается вместе с налоговой декларацией по форме 3-НДФЛ по окончании соответствующего налогового периода. Форма заявления о предоставлении указанных вычетов нормативными документами не установлена, поэтому оно составляется в произвольной форме. К декларации необходимо наряду с заявлением о предоставлении социальных налоговых вычетов приложить соответствующие подтверждающие документы.

Конкретный срок подачи декларации по форме 3-НДФЛ для физических лиц, которые представляют ее только в целях получения социальных налоговых вычетов, не установлен. Однако следует учитывать, что заявление о возврате суммы удержанного (уплаченного) налога на доходы, согласно п. 7 ст. 78 Налогового кодекса, может быть подано только в течение трех лет со дня удержания (уплаты) указанной суммы НДФЛ.

Если в истекшем налоговом периоде доходы налогоплательщику выплачивались только налоговыми агентами, то причитающаяся к уплате сумма НДФЛ с этих доходов должна быть удержана и перечислена в соответствующий бюджет налоговыми агентами, которые являются источниками выплаты этих доходов. В таком случае получение налогоплательщиком социальных налоговых вычетов означает возврат ему из бюджета удержанных налоговыми агентами сумм НДФЛ. Следовательно, налогоплательщику необходимо одновременно с заявлением о предоставлении социальных налоговых вычетов подать и заявление о возврате (частичном или полном) удержанных в данном налоговом периоде сумм налога. Оба этих заявления могут быть написаны на одном бланке. При этом возможность получения указанных вычетов у своего работодателя (налогового агента) в порядке, аналогичном получению имущественного налогового вычета в связи с приобретением или строительством жилья, ст. 219 Налогового кодекса не предусмотрена.

Сумма налогов, излишне удержанная с выплат, произведенных налоговыми агентами, или уплаченная непосредственно самим налогоплательщиком, согласно п. 6 ст. 78 Налогового кодекса, подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Вместе с тем ст. 88 Налогового кодекса предусмотрено, что в отношении представленной налоговой декларации и подтверждающих документов налоговым органом проводится камеральная налоговая проверка в течение трех месяцев. Поэтому срок, указанный в п. 6 ст. 78 Налогового кодекса, начинается

исчисляться не ранее, чем с момента завершения этой проверки. Таким образом, реальный срок возврата излишне удержанных (уплаченных) сумм НДФЛ составляет четыре месяца со дня подачи декларации и заявления о возврате налога.

Кроме того, следует иметь в виду, что если у налогоплательщика по каким-то причинам имеется недоплата по НДФЛ или задолженность по пеням, начисленным по этому налогу, то сумма излишне удержанного (уплаченного) налога направляется на зачет этих задолженностей и только в части превышения указанных сумм возвращается налогоплательщику.

На основании п. 9 ст. 78 Налогового кодекса налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о возврате сумм излишне удержанного (уплаченного) налога или решении об отказе в осуществлении такого возврата в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение передается физическому лицу или его уполномоченному представителю лично под расписку или путем направления письменного уведомления с подтверждением факта и даты его получения.

Плательщики НДФЛ вправе воспользоваться социальным налоговым вычетом в части расходов на благотворительные цели в порядке, предусмотренном пп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса. Такой вычет предоставляется в сумме доходов, перечисленных налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности.

Социальный налоговый вычет в части расходов на благотворительные цели предоставляется в размере фактически произведенных расходов, однако размер такого вычета не может превышать 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде, в котором произведены расходы на благотворительные цели.

Здесь следует обратить внимание на то, что суммы, направленные на благотворительность и на пожертвования религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, для целей предоставления социального налогового вычета могут быть произведены только в денежной форме.

Не могут быть приняты к вычету расходы на приобретение какого-либо имущества, впоследствии передаваемого указанным организациям.

Не принимаются к вычету расходы на оказание благотворительной помощи конкретным физическим лицам, поскольку получателем денежной помощи могут быть только юридические лица, указанные в пп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса. При этом перечисления (пожертвования) благотворительным организациям, фондам и другим организациям, не поименованным в пп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса, к вычету также не принимаются.

Для получения социального налогового вычета в части расходов на благотворительные цели и на пожертвования религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности к налоговой декларации прилагаются следующие документы:

- заявление о предоставлении вычета;
- документы, подтверждающие участие налогоплательщика в благотворительной деятельности;
- платежные документы, подтверждающие размер произведенных налогоплательщиком на благотворительные цели расходов.

Подпунктом 2 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса предусмотрено право налогоплательщика на получение социального налогового вычета в сумме фактически произведенных в календарном году расходов на свое обучение в образовательных учреждениях - в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекунов или попечителей).

Таким образом, при оплате родителями обучения своего ребенка социальный налоговый вычет может предоставляться либо одному из родителей на всю сумму таких расходов в пределах 50 000 руб., либо обоим родителям - в сумме расходов, понесенных каждым из них, причем указанный предельный размер данного вычета установлен также и в отношении общей суммы расходов обоих родителей.

Кроме того, право на получение социального налогового вычета на обучение распространяется на налогоплательщиков, осуществлявших обязанности опекуна или попечителя над гражданами, бывшими их подопечными, после прекращения опеки или попечительства в

случаях оплаты налогоплательщиками обучения указанных граждан в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях.

Здесь следует обратить внимание на то, что социальный налоговый вычет на обучение предоставляется налогоплательщикам полностью и за весь налоговый период, в котором их обучающиеся дети или опекаемые достигли 24-летнего возраста.

Вместе с тем в случаях платы налогоплательщиком за обучение своей супруги(а), брата, сестры, племянников и т.п. у налогоплательщика не возникает права на уменьшение налоговой базы по НДФЛ в связи с такими расходами на обучение.

Кроме того, если налогоплательщик оплачивает свое обучение в образовательных учреждениях, то для получения данного социального налогового вычета форма обучения (дневная, вечерняя, очная, заочная, экстернат) значения не имеет. Однако при оплате налогоплательщиком обучения в образовательных учреждениях своих детей или подопечных (либо бывших подопечных) такой вычет предоставляется только в том случае, если дети или подопечные (либо бывшие подопечные) налогоплательщика обучаются на дневной, то есть очной форме.

Социальный налоговый вычет предоставляется за весь период обучения в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения.

Если фактические расходы на обучение у налогоплательщика оказались больше установленного предельного размера данного вычета, то сумма превышения таких расходов на следующий налоговый период не переносится.

В ст. 219 Налогового кодекса не определено понятие "обучение". Сегодня платное обучение предлагают не только школы и вузы, но и огромное множество различных курсов, начиная с курсов иностранного языка и заканчивая курсами будущих родителей. В ст. 219 Налогового кодекса не установлено, при оплате каких именно видов обучения предоставляется социальный налоговый вычет, имеется лишь указание на то, что это обучение в образовательных учреждениях, которые имеют соответствующую лицензию или иной документ, подтверждающий статус учебного заведения.

Статус образовательного учреждения подтверждается имеющейся у него лицензией или иным документом (например, заверенной в установленном порядке выпиской из устава образовательного учреждения). В связи с этим правомерен вопрос, каким образом должен подтверждаться налогоплательщиками статус того или иного образовательного учреждения в целях получения социального налогового вычета по расходам на обучение? Кроме того, правомерен вопрос о том, следует ли налогоплательщикам представлять копии упомянутых документов, поскольку учебные заведения не обязаны выдавать их обучающимся.

Ответы на представленные вопросы содержатся в Письме ФНС России от 31 августа 2006 г. N САЭ-6-04/876@ "Об отдельных вопросах предоставления социальных налоговых вычетов". В случаях, когда ссылка на реквизиты лицензии или иного подтверждающего статус учебного заведения документа содержится в самом договоре на обучение, заключенном налогоплательщиком с учебным заведением, представлять копии таких документов в налоговый орган необязательно. Если у налоговых органов имеются основания для проверки наличия у образовательного учреждения лицензии (или иного подтверждающего статус учебного заведения документа), то они могут направить запрос в данное образовательное учреждение либо в соответствующий лицензирующий орган.

В настоящее время немало налогоплательщиков сами учатся или отправляют своих детей учиться в зарубежные учебные заведения - это может быть как общее или профессиональное образование, так и изучение иностранных языков. Предоставляется ли в этом случае социальный налоговый вычет?

Социальный налоговый вычет по расходам на обучение предоставляется налогоплательщикам независимо от того, где территориально расположено образовательное учреждение - на территории Российской Федерации или за рубежом. Однако следует иметь в виду требование о наличии у образовательного учреждения лицензии либо о подтверждении его статуса иным документом. Поэтому статус иностранного образовательного учреждения должен быть подтвержден соответствующими документами, предусмотренными законодательством этого иностранного государства.

Поскольку государственным языком в Российской Федерации является русский язык, ко всем подтверждающим документам, а также к договору с иностранным учебным заведением должен прилагаться перевод на русский язык.

Социальный вычет можно получить и на лечение. Он может быть предоставлен налогоплательщику только в том случае, если он сам обратится с этой целью в налоговую инспекцию: представит налоговую декларацию, напишет заявление на предоставление вычета и на возврат суммы НДФЛ, удержанного с него работодателем (и иными налоговыми агентами), а также приложит необходимые документы.

Вычет можно получить на оплату услуг по лечению, предоставляемых медицинскими учреждениями Российской Федерации, включенных в Перечень медицинских услуг, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. N 201. В этот Перечень включены услуги по диагностике и лечению при оказании населению скорой медицинской помощи, услуги по диагностике, профилактике, лечению и медицинской реабилитации при оказании населению амбулаторно-поликлинической медицинской помощи (в том числе в дневных стационарах и врачами общей (семейной) практики), включая проведение медицинской экспертизы и пр.

Кроме того, вычет можно получить на приобретение за счет собственных средств налогоплательщика назначенных лечащим врачом медикаментов, включенных в Перечень лекарственных средств.

Важным моментом при решении налоговыми органами вопроса о предоставлении вычетов по пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса является то, на кого оформлены документы.

Дело в том, что вычет по расходам на лечение предоставляется налогоплательщику не только в случае, если услуги оказывались лично ему, но и в случае, если данный налогоплательщик оплачивал услуги по лечению:

- супруга или супруги;
- своих родителей;
- своих детей в возрасте до 18 лет.

Однако, если пациентом является не сам налогоплательщик, могут возникнуть проблемы с получением данного вычета. Ведь, как мы уже упоминали, налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие его фактические расходы на лечение или приобретение медикаментов.

Поэтому все документы - договор на оказание платных медицинских услуг, справка установленной формы, платежные документы и т.д. - должны быть выписаны именно на то лицо, которое будет претендовать на получение вычета. Таким образом, совпадение пациента и заказчика услуги будет наблюдаться только в том случае, если человек оплачивает свое собственное лечение. А вот в случае, если человек, претендующий на вычет, оплачивает услуги по лечению своих супруга(и), родителей или детей, заказчик услуги (плательщик) и пациент являются разными лицами.

Для того чтобы подтвердить произведенные расходы, налогоплательщик должен представить в налоговые органы документы, свидетельствующие о целевом расходовании средств и о сумме произведенных расходов, исходя из величины которых ему может быть предоставлен социальный налоговый вычет.

При оплате медицинских услуг пациенту или заказчику услуг обязаны были выдать соответствующий платежный документ - кассовый чек, квитанцию к приходному кассовому ордеру и т.д., подтверждающий факт уплаты денежных средств за оказанные медицинские услуги.

Однако помимо платежных документов медицинская организация обязана также выдать специальную справку об оплате медицинских услуг для представления в налоговые органы РФ.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса вычеты предоставляются только в том случае, если лечение производилось в медицинских учреждениях Российской Федерации, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности. Однако брать копию лицензии и предъявлять ее в налоговую инспекцию вместе с декларацией и иными документами не нужно. Как разъяснила ФНС России в уже упоминавшемся Письме от 31 августа 2006 г. N САЭ-6-04/876@, в случае, если у налогового органа будут основания для проверки наличия у медицинской организации лицензии, налоговому инспектору нужно будет самостоятельно направить запрос в данное медицинское учреждение либо в соответствующий лицензирующий орган. А вот в договоре на оказание медицинских услуг или в справке об оказанных услугах по лечению обязательно должны приводиться реквизиты лицензии медицинской организации.

На практике медицинские услуги могут оказывать не только медицинские организации, но и врачи, занимающиеся частной медицинской практикой. Например, в настоящее время очень много частнопрактикующих стоматологов. В связи с этим возникает вопрос: можно ли предъявлять к вычету расходы на оплату услуг частнопрактикующих врачей? Ведь, как мы уже отмечали, буквально в пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса речь идет только о тех случаях, когда лечение производилось в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Ответ на этот вопрос дал Конституционный Суд РФ в Определении от 14 декабря 2004 г. N 447-О. По мнению судей, положения пп. 3 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса в их конституционно-правовом истолковании не могут служить основанием для отказа в предоставлении налогоплательщику социального налогового вычета в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные физическими лицами, имеющими лицензию на осуществление медицинской деятельности и занимающимися частной медицинской практикой.

Таким образом, в целях применения налогового вычета под медицинскими учреждениями РФ следует понимать не только находящиеся на ее территории медицинские организации (в том

числе их обособленные подразделения) различных форм собственности, но и индивидуальных предпринимателей, имеющих соответствующие лицензии, выданные в установленном порядке. Об этом, кстати, писала и ФНС России в п. 2.1 уже упоминавшегося нами Письма от 31 августа 2006 г. N САЭ-6-04/876@.

Индивидуальный предприниматель, оказывающий медицинские услуги, обязан оформлять те же документы, что и медицинская организация, в том числе и выдавать справки об оплате медицинских услуг для представления в налоговые органы Российской Федерации. Об этом, в частности, сказано в Письме ФНС России от 13 июня 2006 г. N 04-2-03/124@ "О социальном налоговом вычете".

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Использование письменных разъяснений налоговых органов

Налоговые санкции. Способы уменьшения суммы штрафа

Налоговый контроль и производство по делу о налоговом правонарушении

Налог на добавленную стоимость

Налог на прибыль

Налог на доходы физических лиц

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU