

Раздел VII.

Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Крохина Юлия Александровна

доктор юридических наук, профессор,
заведующая кафедрой правовых дисциплин Высшей школы
государственного аудита (факультета) МГУ им. Ломоносова,
профессор кафедры финансового права Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
г. Москва
E-mail: jkrokhina@mail.ru

Трансформация понятия необоснованной налоговой выгоды из судебной практики в налоговое законодательство

Аннотация: Налоговое законодательство России не содержит признаков налоговой оптимизации, не устанавливает четких границ дозволенного поведения налогоплательщика по минимизации налогового бремени. Судебной практикой выработаны подходы к пониманию налоговой выгоды, определены границы ее обоснованности. В статье предпринята попытка перенести правовые позиции судов в налоговое законодательство, а также закрепить право налогоплательщика на применение методов налоговой оптимизации.

Ключевые слова: налоговая оптимизация, налоговая выгода, уклонение от уплаты налогов.

Annotation: Russian Tax legislation does not contain elements of tax optimization, does not establish clear boundaries of behavior permitted the taxpayer to minimize tax burden. Jurisprudence developed approaches to understanding the tax benefit, defined the limits of its validity. An attempt is made to transfer the legal positions of vessels in the tax laws, as well as fix the taxpayer's right to the use of tax optimization methods.

Keywords: tax optimization, tax benefit, tax evasion.

Проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика, установление деловой цели в его деятельности, добросовестности в его поведении и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой минимизации является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налоговом законодательстве России и зарубежных стран.

Анализ ежегодно принимавшихся в последние 5 лет Основных направлений налоговой политики Российской Федерации показывает, что государство последовательно разрабатывает мероприятия, направленные на сокращение налоговых льгот, возможностей по минимизации (даже в рамках закона) налоговых платежей и устранение пробелов налогового законодательства, позволяющих налогоплательщикам

злоупотреблять своими правами. Так, в соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и плановый период 2013 – 2014 гг. (одобрено Правительством Российской Федерации 07.07.2011) совершенствование методов и инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов провозглашено одним из приоритетных направлений налоговой политики России на ближайшую перспективу.

Предусмотренные Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и плановый период 2015 – 2016 гг. такие меры как реформирование порядка налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования, регулярное точечное обновление норм общей и особенной частей Налогового кодекса РФ в целях противодействия злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков, а также способы, направленные на противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций, концептуально определяют политику изменения налогового законодательства на ужесточение правового режима для налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов. Таким субъектам создаются крайне неблагоприятные условия, способствующие пресечению незаконных действий и понуждающие выполнить конституционно установленную обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Сущность концепции налоговой оптимизации заключается в нарушении общего запрета действовать добросовестно, при этом само по себе поведение не будет противоправным, поскольку субъект действует в соответствии с нормами материального права, однако его действия не преследуют достижения какого-либо экономического эффекта, кроме как уменьшения сумм налоговых платежей.¹ Если налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность, не только не нарушая букву закона, но и не злоупотребляя своим правом на получение льгот, такая деятельность называется налоговым планированием и не влечет ответственности. Если же речь идет об умышленном сокрытии некоторой суммы налога, подлежащего уплате, – это уклонение, уголовно наказуемое деяние.²

Недобросовестное или с точки зрения экономической теории оппортунистическое поведение³ априори присуще налогоплательщику. Подобное противодействие государственной финансовой политике объясняется изначальным конфликтом между частной и публичной формами собственности.

Реализация налогового законодательства практически всех промышленно развитых стран свидетельствует о том, что налогоплательщики, используя предоставленную им свободу выбора юридических форм деятельности, стремятся минимизировать степень своего налогового обременения. В частности, они, как правило, стремятся организовать свои дела таким образом, чтобы избежать или ограничить возможность появления у них новых объектов налогообложения, минимизировать налоговую базу, максимально использовать предусмотренные законодательством налоговые льготы и преференции или иным образом сократить свои налоговые обязательства.

1 Шередко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.

2 Хаустов И.А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов – где эта грань? // Налоги (газета). 2009. № 47.

3 Термин «оппортунистическое поведение» был введен О. Уильямсоном. Так называется недобросовестное поведение, нарушающее условия сделки или нацеленное на получение односторонних выгод в ущерб партнеру. Это понятие охватывает различные случаи лжи, обмана, бездельничанья на работе, манкирования взятыми на себя обязательствами и т.д. (см.: *Williamson O.E. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting*. New York: Free Press; London: Collier Macmillan, 1985. 450 p.).

Современная экономическая ситуация и осуществляемая в ее условиях предпринимательская деятельность порождают множество факторов, провоцирующих налогоплательщика на сокрытие денежных средств, подлежащих налогообложению. В результате частные субъекты налогового права изобретают новые и совершенствуют имеющиеся механизмы избежания уплаты налогов.

В литературе выделяют следующие группы способов уклонения от уплаты налогов:

- уклонение от регистрации в налоговых органах в качестве налогоплательщика, соответственно, с сокрытием всех объектов налогообложения;
- сокрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения;
- занижение полученных доходов и завышение производственных расходов;
- переложение налоговых обязательств на несуществующих юридических лиц или индивидуальных предпринимателей;
- неотражение в документах бухгалтерского учета и отчетности оборота товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- отсутствие учета объектов налогообложения при условии их сокрытия;
- незаконное использование налоговых льгот.¹

По оценкам специалистов, в настоящий момент способов уклонения от уплаты налогов насчитывается более двухсот и является далеко не исчерпывающим. Многие способы уклонения от уплаты налогов имеют под собой одну основу – включение в преступную схему подставных фирм, уклонение от уплаты налогов с использованием проблемных банков и уклонение от уплаты налогов с использованием затратных схем. Есть и новые способы уклонения от уплаты налогов с использованием схем в сфере вексельного обращения; схем, связанных с субвенциями; здесь же целый спектр мошеннических операций, связанных с неправомерным возмещением из бюджета НДС, и многие другие.

В то же время по схожести оснований совершения уклонения от уплаты налогов отдельные исследователи обоснованно объединяют их в следующие группы:

1. Искажение или неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах и регистрах бухгалтерского учета.
2. Нарушение порядка учета экономических показателей, которое включает в себя среди прочего учет различных операций на балансовых счетах и возможные счетные ошибки, которые приводят к уменьшению налогооблагаемых сумм.
3. Необоснованное использование налоговых льгот и привилегий.
4. Вовлечение в систему взаиморасчетов фиктивных или аффилированных контрагентов. Особую популярность данный способ приобрел при использовании во взаиморасчетах офшорных фирм ввиду значительной сложности проверки реальности осуществления сделок контролирующими и надзорными инстанциями.²

Следует согласиться, что действующее законодательство РФ не содержит сложившейся целостной системы методов разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов. В некоторых зарубежных странах (Франция, Германия) доктриной и налоговым законодательством формулируется либо термин, либо его характеристики, либо по этому вопросу есть рекомендации налоговых административных (США, Швеция). Например, доктрина злоупотребления правом Франции предусматривает, что избежание налогов допустимо до тех пор, пока налогоплательщик преследует цель улучшения своих экономических показателей, а не цель получения налоговых преимуществ. Основным же критерием разграничения оптимизации от

1 Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики в России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2004. С. 30.

2 Шередко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.

уклонения является наличие или отсутствие обмана налоговых властей в действиях налогоплательщика. Если лицо избегает налогообложения, используя льготы и преимущества, предусмотренные налоговым законодательством, и в его действиях отсутствует обман, то состава правонарушения нет. Уклонение же налогоплательщика от уплаты налогов образует состав правонарушения, что подтверждается нормами внутреннего законодательства (ст. 7203 Кодекса внутренних доходов США, ст. 1741 Общего налогового кодекса Франции).¹

Между тем, как отмечается в литературе, российское налоговое законодательство содержит отдельные инструменты пресечения действий налогоплательщика, направленные на незаконное снижение или уклонение от налогового бремени.

1. Переквалификация сделок и статуса налогоплательщика (ст. 45 НК РФ).

2. Изменение (переквалификация) в целях налогообложения цены как условия сделки, совершенной налогоплательщиком (ст. 40 НК РФ).

3. Определение налоговых обязательств расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)

4. Привлечение к солидарному или субсидиарному исполнению налоговой обязанности (подп. 16 п. 1 ст. 31; п. 6 – 7 ст. 50; п. 8 ст. 50 НК РФ).

5. Оспаривание регистрации юридического лица (подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ).²

В зависимости от сферы применения противодействия незаконным действиям налогоплательщиков, применяемых в практике регулирования налоговых правоотношений в России, все методы возможно условно разделить на две группы: это специальные методы и универсальные методы.

Специальные методы закреплены в Особенной части НК РФ и предполагают противодействие уклонению от уплаты конкретного налога. Примерами таких методов может выступать ограничение на применение упрощенной системы налогообложения определенными категориями организаций и индивидуальных предпринимателей, особый порядок подтверждения ставки 0% по НДС и т.д.

Универсальные методы противодействия способствуют соблюдению налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целом и сфера их применения не ограничивается каким-либо конкретным налогом. К названной группе можно, в частности, отнести применение мер ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах; применение мер, направленных на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ); налоговый контроль (в том числе в сфере трансфертного ценообразования); контроль за обоснованностью получения налогоплательщиками налоговой льготы и т.д.³

Оправданное использование законных способов налоговой оптимизации приводит к налоговому планированию, сущность которого состоит в том, что налогоплательщик выбирает из соответствующих закону форм деятельности, оптимальную в смысле налоговой нагрузки. Основная цель налогового планирования – установление приемлемого уровня налогообложения посредством адекватного использования законных механизмов налоговой оптимизации. Основным критерием здесь является признак законности. Только законная деятельность относится к налоговой

1 См.: Ларютина И.А. Подходы зарубежных государств к разграничению понятий «избежание» и «уклонение» от уплаты налогов // Бюллетень «Коммерческое право». Вып. 12; Ястребов В.Г. Недобросовестность налогоплательщика и пределы налоговой оптимизации в праве зарубежных стран.

2 Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. Журнал российского права. 2006. № 11.

3 Подробнее см.: Быков С.С., Кутузова Е.С. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов: классификация и проблемы применения // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2012. № 4 // URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=12879>.

оптимизации и налоговому планированию. В литературе в качестве типичного примера налогового планирования обоснованно приводят переход налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ). Это может быть вызвано его стремлением заплатить меньше налогов.¹

В российском налоговом законодательстве прямо не установлены критерии правомерности той или иной деятельности по минимизации налогов. На первый взгляд, определить такие границы, основываясь на общеправовых принципах и презумпциях, не представляет трудности. Однако правоприменительная практика складывается не единообразно, зачастую позиции налогоплательщиков, налоговых органов и судов по этому вопросу крайне противоречивы.

В практику налоговой деятельности концепция добросовестного налогоплательщика была введена Конституционным Судом РФ в Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О. Согласно правовой позиции на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие норм права, позволяющих предъявлять формально законные требования.

К 2003 г. Конституционный Суд РФ констатировал, что налогоплательщики все чаще применяют различные методы минимизации налогообложения. В связи с чем в Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П обратил внимание правоприменителей, что «применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК Российской Федерации, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога...».

В рассматриваемом Постановлении КС РФ сформулировал важную правовую позицию, которую частные субъекты небезосновательно называют манифестом налогового планирования: «...недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа».

Далее в Определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О было сформулировано еще одно крайне важное положение: истолкование положений Конституции РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет». Как указал Конституционный Суд РФ, «правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством». Таким образом, КС РФ подчеркнул, что бремя доказывания наличия в действиях налогоплательщика противоправной схемы по уклонению от уплаты налога лежит на налоговом органе.

Дальнейшее развитие концептуальных подходов к пониманию пределов законности минимизации налогового бремени было осуществлено Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Названным судебным

1 Хаустов И.А. Налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов – где эта грань? // Налоги (газета). 2009. № 47.

актом было введено понятие необоснованной налоговой выгоды, которое должно было прийти на смену категории «недобросовестный налогоплательщик».

Постановление определяет налоговую выгоду 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».

Согласно позиции ВАС РФ налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать следующие обстоятельства:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, местонахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Одновременно в указанном Постановлении ВАС РФ перечислил ряд признаков, которые не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по местонахождению налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В рассматриваемом Постановлении особо подчеркивается, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом установлено, что главной целью, которую преследовал налогоплательщик, было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Анализ данного Постановления позволяет сделать вывод, что ВАС РФ выработал своевременную и обоснованную правовую позицию по установлению содержания и достаточно четких критериев термина «налоговая выгода», фактически заменив

им существовавшую до этого субъективную и оценочную категорию «недобросовестный налогоплательщик».

Однако, не смотря на серьезный вклад вышеназванного Постановления ВАС РФ в определение законности действий налогоплательщиков по снижению налогового бремени, проблемы в правоприменительной практике остались. В этой связи следующим важным аспектом в нормативном понимании разграничения пределов допустимого в налоговом планировании и уклонения от уплаты налогов стало Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П.

Конституционный Суд РФ отметил, 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 не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Как отметил КС РФ «налоговое законодательство 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 (ст. 8, ч. 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность».

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности. Законодатель в данном случае оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат, предоставив налогоплательщику возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, относятся те или иные не названные в гл. 25 НК РФ затраты к расходам в целях налогообложения либо нет. Обоснованность расходов 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».

Анализ Основ налоговой политики, правовых позиций КС РФ и ВС РФ позволяет прийти к выводу о том, что недопущение любой деятельности налогоплательщика или налогового агента, направленной на необоснованное уклонение от уплаты налогов или минимизацию законно возложенного налогового бремени становится основной идеей правоприменительной практики и последующего правового регулирования.

Следует поддержать позицию Д.В. Винницкого, согласно которой «российский законодатель и правоприменительные органы обязаны обеспечить экономически обоснованное налогообложение, базирующееся на критериях всеобщности и равенства (ст. 3 НК РФ), т.е. отграничить случаи добросовестного налогового планирования, направленного на законное сокращение налоговых обязательств налогоплательщика, от уклонения от уплаты налогов путем создания фиктивных (мнимых, притворных) гражданско-правовых конструкций и иными средствами».¹

С учетом современных реалий налоговой деятельности представляется целесообразным зафиксировать в качестве принципа налогового законодательства запрет на получение необоснованной налоговой выгоды, дополнив статью 3 НК РФ «Основ

1 Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. Журнал российского права. 2006. № 11.

ные начала законодательства о налогах и сборах» пунктом следующего содержания: «Не допускается получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды – то есть уменьшение размера налоговых платежей посредством целенаправленных неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика, включающих в себя учет для целей налогообложения операций, проведенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), получение налоговых преимуществ (преференций) вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

Тем самым полученный правовой принцип может стать ориентиром в применении норм налогового законодательства, показывая субъектам налогового права границы дозволенного поведения, а правоприменительным органам оценивать реально сложившиеся правоотношения и давать им единообразную правовую оценку.

Кроме названной меры противодействия незаконной оптимизации налогового бремени, целесообразно рассмотреть возможность закрепления в российском налоговом законодательстве достаточно распространенной в зарубежных странах процедуры фискального рескрипта, представляющей собой получение письменного заключения фискальных органов об отсутствии в планируемых действиях, сделках налогоплательщика злоупотребления правом (незаконной налоговой оптимизации). Например, это может быть разработанная налогоплательщиком налоговая политика на определенный финансовый год, согласованная и зарегистрированная в налоговом органе. Можно предложить дополнить статью 21 НК РФ абзацем следующего содержания: «Налогоплательщик имеет право на осуществление налоговой деятельности на основе сформированной им и согласованной с налоговым органом налоговой политики.». Далее НК РФ дополнить статьей 21.1: «Налоговая политика – документ, в котором налогоплательщик отражает (формирует, раскрывает) законные способы получения налоговой выгоды, планируемые им к использованию в следующем финансовом году. Налоговая политика формируется налогоплательщиком самостоятельно и представляется для согласования в налоговый орган по месту своего учета не позднее 1 ноября года, предыдущего для применения налоговой политики. Налоговый орган в срок не более 20 рабочих дней обязан рассмотреть представленную налоговую политику, согласовать ее полностью, в части или отклонить. О принятом решении налогоплательщик извещается в течение 5 рабочих дней. Согласованная налоговая политика подлежит применению с 1 января очередного финансового года. Деятельность налогоплательщика на основе согласованной налоговой политики не может считаться противоправной. Налоговая политика формируется на один финансовый год и может быть изменена на основе мотивированного заявления налогоплательщика по согласованию с налоговым органом».

Внедрение адаптированного к российской налоговой системе варианта процедуры фискального рескрипта позволит сделать администрирование налогов более эффективным и дешевым, снизить необоснованную нагрузку на судебную систему, более точно планировать поступление налоговых доходов в бюджетную систему. Для налогоплательщика признание налоговым органом налоговой политики для налогоплательщиков решит проблемы неопределенности выбранных им способов минимизации налогового бремени, придаст его финансовой деятельности легальный характер. В зарубежной практике обобщение вариантов налоговой оптимизации, заявляемых налогоплательщиками в фискальном рескрипте, позволяет налоговым органам выявлять схемы, направленные на использование пробелов в законодательстве для получения налоговых преимуществ, и вносить в законодательные органы предложения по их устранению.

**Чечнева Юлия Вячеславовна**

Преподаватель кафедры «Менеджмент и финансы»
Волгоградского филиала негосударственного образовательного
учреждения высшего профессионального образования
«Институт управления»
г. Волгоград
E-mail: labser@volsu.ru

Методико-практические аспекты оценки качества прогнозирования налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации

Аннотация: В статье рассматриваются предложения по совершенствованию оценки качества прогнозирования налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, предлагаются алгоритмы проведения внутренней и внешней оценки качества. С этой целью предлагается использовать графическую визуализацию и показатели оценки качества налогового прогнозирования.

Ключевые слова: налоговое прогнозирование, налоговое планирование, федеральный бюджет, методика, графическая визуализация, оценка качества.

Annotation: The article covers the assessment of quality of forecasting tax revenues to the budget system of the Russian Federation, the algorithms of the internal and external quality assessment. For this propose to use graphical visualization and performance evaluation of the quality of tax forecasting.

Keywords: tax forecasting, tax planning, the Federal budget, methodology, graphic visualization, evaluation of the quality.

Квалифицированное прогнозирование и планирование налоговых потоков можно считать одной из основных и важнейших функций эффективного государственного управления. Поэтому всё более актуальное значение приобретает разработка единой методологии прогнозирования поступлений налогов и сборов в бюджетную систему страны, позволяющей не только рассчитать потенциально возможные объемы мобилизации налогов, но и оценить возможные потери бюджета, связанные с выпадающими потерями от неоправданных налоговых льгот, каналов ухода от налогообложения в связи с имеющимися возможностями двойственной интерпретации нормативных документов и др. [6; 7].

В то же время в современных условиях процесс прогнозирования и планирования налоговых поступлений не сводится лишь к механическому определению размера предстоящего поступления налоговых доходов в бюджеты различных уровней, а имеет более глубокий смысл – это выявление и мобилизация имеющихся в экономике страны резервов для увеличения доходов, пополнения бюджета. Для этого необходим глубокий анализ экономических и политических процессов, происходящих в стране и ее регионах, а также выявление реалистичных тенденций их дальнейшего развития. Поэтому все большую актуальность приобретает задача дальнейшего совершенствования прогнозирования и планирования налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации и разработка единой стратегии работы налоговых органов по пополнению доходной части бюджетов всех уровней.

С этой целью, по мнению автора, необходимо разработать и внедрить единый механизм оценки функционирования территориальных налоговых органов, отражаю-

щий результаты аналитической работы, проводимой работниками налоговых органов по прогнозированию налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Это позволит осуществлять более качественный контроль исполнения налоговыми органами возложенных на них функций по направлению прогнозирования налоговых поступлений, своевременно выявлять причины невыполнения установленных плановых показателей, а также повысить эффективность использования всех административных и технических ресурсов.

Генерируемая в ходе данного анализа информация будет способствовать выявлению слабых мест в работе территориальных налоговых органов, и в совокупности с фактором материальной заинтересованности, обусловленным зависимостью уровня материального стимулирования работников от достоверности прогнозных исследований, позволит повысить качество прогнозирования налоговых поступлений. С этой целью автором статьи предлагается применение внутреннего и внешнего механизмов оценки достоверности выполняемых прогнозных исследований.

Для наглядного изображения процесса внутреннего контроля качества налогового прогнозирования разработаны рекомендации по оценке результатов работы посредством графической визуализации. С этой целью предлагается использование кругов Л. Эйлера – одного из принятых в логике способов моделирования, наглядного изображения множеств и отношений между ними с помощью кругов.

Для этого обозначим символом А – сумму налоговых поступлений, определенную в соответствии с методикой расчета, Б – сумму ожидаемой мобилизации налоговых доходов, исходя из оптимистического сценария (с учетом предположения, что объем налоговых поступлений, связанных с неизвестной переменной X, представляющей собой множество неуправляемых факторов, превысит расчетную величину налоговых поступлений) и В – планируемую сумму мобилизации налоговых доходов, исходя из пессимистического сценария (объем налоговых поступлений, связанных с переменной X, не достигнет расчетной величины налоговых поступлений) (рис. 1).

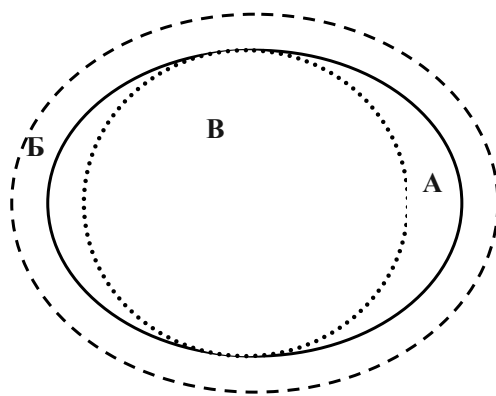


Рис. 1. Первоначальный этап оценки качества прогнозных исследований посредством графической визуализации.

Введем в диаграмму символ Г – фактическое исполнение плана налоговых поступлений, и Д (заштрихованная область) – совокупность налоговых поступлений, объединяющая множество поступлений из областей А, Б, В и Г. В результате диаграмма приобретет следующий вид (рис. 2).

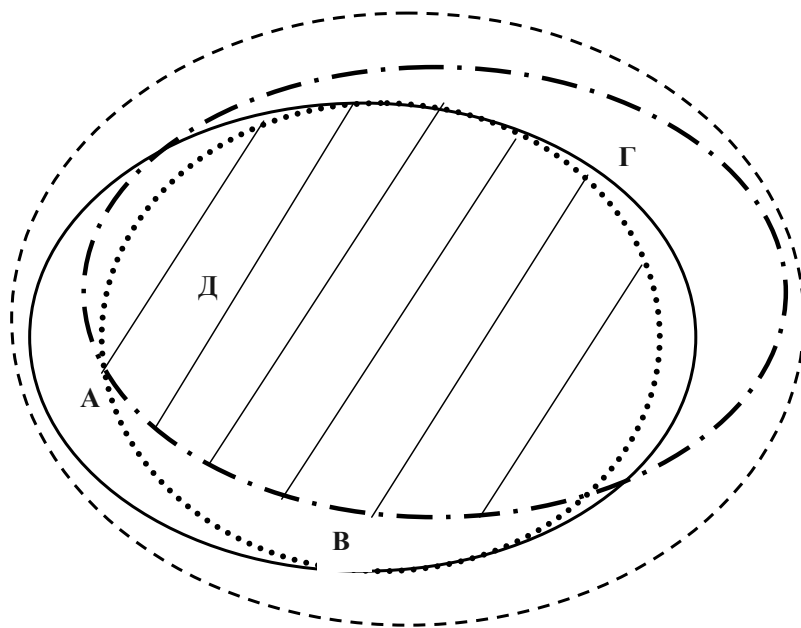


Рис. 2. Завершающий этап оценки качества прогнозных исследований посредством графической визуализации

Как видно из рис. 2, на практике фактические поступления зачастую не только являются подмножеством областей А, Б и В, но также возможны ситуации, когда границы области Д отклоняются даже от пессимистического сценария. Соответственно, возникают значительные отклонения от плановых показателей, что ведет к недоверности формирования бюджета и неэффективности работы налогового механизма.

Для предотвращения риска возникновения подобных ситуаций, необходимо выявить факторы, влияющие на отклонение фактических поступлений от плановых (то есть то, что не входит в область Д), проанализировать причины их образования и внести соответствующие корректировки в алгоритм расчета налоговых поступлений.

Таким образом, предлагаемые в статье рекомендации по проведению оценки качества прогнозных исследований посредством графической визуализации в наглядной и несложной для интерпретации форме дают возможность фрагментарно определить уровень качества прогнозных исследований.

Для комплексной оценки качества деятельности необходима количественная оценка качества. При этом главной проблемой является разработка критериев оценки эффективности деятельности налоговых органов.

В настоящее время эффективность работы налоговых органов осуществляется в соответствии с «Методикой оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России и распределения средств федерального бюджета, направляемых на материальное стимулирование федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов ФНС России» (далее – Методика), утвержденной Приказом ФНС России на каждый квартал отчетного года.

Данная Методика разработана на основании Бюджетного кодекса Российской Федерации [1], Федеральных законов «О федеральном бюджете...», утверждаемых на соответствующие годы (например, от 03.12.2012 № 216-ФЗ [2]), Приказа Министерства

финансов Российской Федерации от 10.10.2007 № 90н [3] и Постановления Правительства Российской Федерации от 25.09.2007 № 611 [4].

В соответствии с вышеуказанной Методикой материальное стимулирование работников налоговых органов осуществляется на основе совокупности установленных критериев (показателей) путем балльной оценки эффективности деятельности. При этом в Методике, по мнению автора, недостаточно проработаны вопросы оценки качества работников налоговых органов, занимающихся прогнозированием налоговых поступлений.

Оценка эффективности деятельности налоговых органов производится ежеквартально за каждый отчетный период – I, II, III и IV кварталы. На аналогичные периоды формируется прогноз поступлений налоговых доходов, администрируемых Федеральной налоговой службой, составляется расчет доходных источников, администрируемых ФНС России, в виде отчета по форме 1-ПД «Предложения по прогнозу поступления доходов, администрируемых ФНС России» (далее – 1-ПД).

Бюджетная практика в условиях устойчивого экономического роста подтверждает факты корректировок доходных позиций федерального бюджета в течение текущего финансового года от двух до четырех раз, а по бюджетам субъектов РФ – до пяти-шести раз [5].

В результате первоначально утверждаются объемы налоговых доходов, составляющих контрольные (индикативные) задания для главного администратора налоговых доходов (ФНС России и его территориальные органы), которые многократно корректируются в процессе исполнения бюджетов.

В целях исключения подобной практики автор считает целесообразным учитывать качество налогового прогнозирования и планирования в системе показателей материального стимулирования работников налоговых органов, используя при этом показатели «Уровень соответствия прогноза поступлений в федеральный бюджет первоначальной оценке (корректировка годового прогноза поступлений)» и «Уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет прогнозу поступлений (оценка поступлений за квартал)».

Данные, необходимые для расчета показателя «Уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет прогнозу поступлений (оценка поступлений за квартал)», приведены в табл. 1.

Таблица 1

Данные для расчета показателя «Уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет прогнозу поступлений (оценка поступлений за квартал)» (авт.)

№ п/п	Наименование и определение базовых показателей	Буквенное обозначение в формуле расчета	Источник информации (форма статистической отчетности)	Коды строк статистической отчетности, из которых берутся данные для расчета	Объект и единица наблюдения
<i>Для УФНС России по субъектам Российской Федерации*</i>					
1	Сумма поступления администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в отчетном квартале	Пкв	1-НМ***	[1-НМ стр.1010 (гр.2) + стр.3070 (гр.2)] – [1-МР стр.1010 (гр.2) + стр.3070 (гр.2)]	Поступление администрируемых ФНС России доходов в отчетном квартале, млн. руб.

2	Сумма поступлений администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации по прогнозу	П1кв	1-ПД	стр.1100 (гр.4)	Прогноз поступления администрируемых доходов за отчетный квартал, млн. руб.
<i>Для МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам**</i>					
1	Сумма поступления администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в отчетном квартале	Пкв	1-МР***	стр.1010 (гр.2) + стр.3070 (гр.2)	Поступление администрируемых ФНС России доходов в отчетном квартале, млн. руб.
2	Сумма поступлений администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации по прогнозу	П1кв	1-ПД	стр.1100 (гр.4)	Прогноз поступления администрируемых доходов за отчетный квартал, млн. руб.

*Управления Федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации (далее – УФНС России по субъектам Российской Федерации).

** Межрегиональные инспекции России по крупнейшим налогоплательщикам (далее – МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам).

*** соответственно отчеты формы 1-НМ «О начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» и 1-МР «Сведения о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации от налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам» (ежемесячная)

Данные для расчета показателя «Уровень соответствия прогноза поступлений в федеральный бюджет первоначальной оценке (корректировка годового прогноза поступлений)», отражены в табл. 2.

Таблица 2

Данные для расчета показателя «Уровень соответствия прогноза поступлений в федеральный бюджет первоначальной оценке (корректировка годового прогноза поступлений)» (авт.)

№ п/п	Наименование и определение базовых показателей	Буквенное обозначение в формуле расчета	Источник информации (форма статистической отчетности)	Коды строк статистической отчетности, из которых берутся данные для расчета	Объект и единица наблюдения
<i>Для УФНС России по субъектам Российской Федерации и МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам</i>					
1	Сумма ожидаемого поступления администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в прогнозируемом году (скорректированная оценка на отчетную дату)	Огод	1-ПД	стр.1100 (гр.1) уточненного варианта отчета по форме 1-ПД	Уточненный прогноз поступления администрируемых ФНС России доходов за год, млн. руб.

2	Сумма поступлений администрируемых доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в прогнозируемом году (первоначальная оценка)	О1год	1-ПД	стр.1100 (гр.1) первоначального варианта отчета по форме 1-ПД	Прогноз поступления администрируемых доходов за год, млн. руб.
---	--	-------	------	---	--

* – разработано автором.

Алгоритм расчета показателей оценки эффективности прогнозирования налоговых поступлений) предлагается в табл. 3.

Таблица 3

Алгоритм расчета показателей оценки эффективности прогнозирования поступлений (авт.)

Наименование показателя	Метод расчета	Баллы	Периодичность расчета
Уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет прогнозу поступлений (оценка поступлений за квартал)	Если $P_{кв} > 0$ и $\Pi_{1кв} > 0$, то $Z = P_{кв} / \Pi_{1кв} * 100\%$ Если $P_{кв} < 0$ и $\Pi_{1кв} < 0$, то $Z = \Pi_{1кв} / P_{кв} * 100\%$, где: Z – уровень соответствия фактических поступлений в федеральный бюджет относительно прогноза поступлений; Показатель не рассчитывается, если $\Pi_{1кв} < 0 < \Pi$ или $P_{кв} < 0 < \Pi_{1кв}$, а балл устанавливается равным 1.	Если $95,0\% \leq Z \leq 105,0\%$, то Б = 5 Если $85,0\% \leq Z < 95,0\%$ или $115,0\% \geq Z > 105,0\%$, то $3 \leq Б < 5$ Если $Z < 85,0\%$ или $Z > 115,0\%$, то Б=1, где Б – количество баллов по данному показателю	Поквартально
Уровень соответствия прогноза поступлений в федеральный бюджет первоначальной оценке (корректировка годового прогноза поступлений)	Если $O_{год} > 0$ и $O_{1год} > 0$, то $Z = O_{год} / O_{1год} * 100\%$ Если $O_{год} < 0$ и $O_{1год} < 0$, то $Z = O_{1год} / O_{год} * 100\%$ где: Z – уровень соответствия данных по скорректированному прогнозу поступлений в федеральный бюджет относительно первоначального прогноза поступлений. Показатель не рассчитывается, если $O_{1год} < 0 < O_{год}$ или $O_{год} < 0 < O_{1год}$, а балл устанавливается равным 1.	Если $95,0\% \leq Z \leq 105,0\%$, то Б = 5 Если $80,0\% \leq Z < 95,0\%$ или $120,0\% \geq Z > 105,0\%$, то $3 \leq Б < 5$ Если $Z < 80,0\%$ или $Z > 120,0\%$, то Б = 1, где Б – количество баллов по данному показателю	Поквартально

Реализация разработанных и предложенных рекомендаций по проведению внутренней оценки качества прогнозной работы посредством графической визуализации, а также предложения по совершенствованию Методики оценки эффективности деятельности налоговых органов будут способствовать повышению качества налогового администрирования, управления результатами в деятельности налоговых

органов, а в конечном итоге, повышению достоверности формирования прогноза бюджета Российской Федерации и совершенствованию функционирования налогового механизма.

Библиографический список:

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 145-ФЗ от 31.07.1998 (с учетом последних изменений и дополнений). – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 216-ФЗ от 03.12.2012. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».

3. Об утверждении Порядка осуществления материального стимулирования федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ № 90н от 10.10.2007. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».

4. О материальном стимулировании федеральных государственных гражданских служащих и сотрудников территориальных органов отдельных федеральных органов исполнительной власти» (в ред. Постановления Правительства РФ от 05.06.2013 № 475) [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ № 611 от 25.09.2007. – Режим доступа: <http://www.allmedia.ru/laws/DocumShow.asp?DocumID=130426&DocumType=1>. (дата обращения 13.01.2014).

5. Дадашева Ю.А. К вопросу о методах оценки уровня собираемости налогов [Электронный ресурс] / Ю.А. Дадашева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2009. – №12. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/17366> (дата обращения 23.12.2013).

6. Митрофанова И.А. Модернизация механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов / И.А. Митрофанова. – Автореферат диссертации на соискание уч. ст. к. э. наук. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2011. – 26 с.

7. Митрофанова И.А. О новой парадигме налогового администрирования [Текст] / И.А. Митрофанова, Е.В. Левковская // Налоги и налогообложение. – 2007. – № 3. – С. 49-51.

**Платонов Игорь Эдуардович**

эксперт аудиторской компании ЗАО «МКД»,
соискатель учёной степени кандидата юридических наук,
кафедры государственного права, юридического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета
аэрокосмического приборостроения,
г. Санкт-Петербург
E-mail: igor.platon@gmail.com

Особенности расчёта неустойки при неисполнении договорного обязательства

Аннотация: Автором сделан вывод, что сумма косвенного налога, предусмотренного законом и сторонами договора, является составной частью цены сделки.

Ключевые слова: неустойка, задолженность и косвенный налог, налог – часть цены договора.

Annotation: The author concludes that indirect tax, provided at the same time law and partners of contract are component part of price agreement.

Keywords: penalty, debt and indirect tax, tax is part of price agreement.

На практике нередко встречаются ситуации, когда недобросовестные контрагенты не исполняют свои обязательства по заключённому между сторонами договору либо исполняют их ненадлежащим образом. С точки зрения российской доктрины понятие «ненадлежащее исполнение обязательства» включает в себя как просрочку исполнения обязательства, так и его дефектное исполнение. В настоящее время неустойка – это самый распространённый обеспечительный способ исполнения обязательства. Неустойка используется сторонами договора в целях снижения рисков, связанных с наступлением негативных последствий, а также в качестве обеспечения, если были нарушены права участника сделки, который пострадал из-за того, что его контрагент нарушил своё договорное обязательство. Практически сегодня все письменные договоры содержат соглашение о неустойке. Это не случайно, так как несоблюдение письменной формы влечёт недействительность соглашения о неустойке (ст. 331 ГК РФ).

Широкое применение неустойки в договорных отношениях связано также и с тем, что она является «удобным и даже универсальным средством упрощённой компенсации потерь кредитора, вызванных неисполнением или ненадлежащим исполнением контрагентом своих обязательств».¹

До сих пор в арбитражных судах России рассматриваются споры относительно того, с какой суммы долга (базы) кредитору надо рассчитывать неустойку? Часть должников считают, что базой для расчёта неустойки должна быть сумма задолженности без налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

Хорошо известно, что уплата налога – это публично-правовая обязанность, которая подлежит исполнению лично налогоплательщиком. Таким образом, по мнению должников, НДС для кредитора – это его налоговая задолженность после реализации товара (работ, услуг) в пользу государства. Исходя из этой презумпции, должники считают, что для них НДС не является долгом в гражданско-правовых сделках.

1 Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. – М., Статут. 2001. С. 243.

Кредиторы считают иначе. Они утверждают, что косвенный налог в составе дебиторской задолженности не должен уменьшать сумму обязательства должника за реализованный ему товар (работу, услугу). Оплата долга – есть гражданско-правовая обязанность стороны сделки, согласно заключённому договору между контрагентами. В стоимость договора, по мнению кредиторов, включается также и НДС. Например, в ситуации, когда продавец-кредитор сначала осуществил поставку товара в пользу покупателя-должника, а тот произвёл лишь частичную оплату – у кредитора возникает непогашенная в срок дебиторская задолженность. В состав этой задолженности входит НДС. Частичная оплата, произведённая должником, лишь уменьшает дебиторскую задолженность кредитора. НДС, который кредитор получает от должника в составе частичной оплаты, не имеет признаков налогового платежа, поскольку имеют место гражданско-правовые отношения между контрагентами. Исходя из этих аргументов, кредиторы утверждают, что НДС – это часть стоимости сделки, именно поэтому неустойку, в случае просрочки исполнения обязательства должника, надо начислять с дебиторской задолженности, которая равна сумме долга, включающего НДС. Соответственно, у кредиторов сумма самой дебиторской задолженности и, как следствие, неустойки больше, чем сумма неустойки, которая получается у должников.

Экономический интерес должников в этой ситуации понятен, поскольку они ищут законный способ минимизировать расходы, связанные с уплатой неустойки. С одной стороны при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС (п. 1 ст. 168 НК РФ). Кроме этого требование налогового законодательства подкрепляется гражданским «договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения» (п. 1 ст. 422 ГК РФ). Поэтому требование налогового законодательства является для продавца и покупателя императивным. Однако пени, являющиеся разновидностью неустойки (п. 1 ст. 330 ГК РФ), предусмотренные договором между контрагентами, представляют собой ответственность за нарушение гражданско-правового денежного обязательства, а не налогового.

Исходя из аргументов должников, которые представлены выше, «гражданско-правовая ответственность за просрочку оплаты товара не может применяться при несвоевременном исполнении обязанности по перечислению суммы НДС, поскольку последний является элементом публичных правоотношений».¹ Поэтому санкции и проценты, предусмотренные договором либо законом за просрочку оплаты товаров (работ, услуг), подлежат начислению на цену товара без учёта НДС. Именно в силу гражданско-правовой природы ответственности к таким правоотношениям не могут применяться публично-правовые методы регулирования, в том числе нормы налогового законодательства, касающиеся уплаты НДС в федеральный бюджет.²

Обосновывая своё решение, Арбитражный суд апелляционной инстанции особо обратил внимание на то, что само по себе исключение п. 10 из Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» не свидетельствует об отмене необходимости разграничения налоговых обязательств по уплате в бюджет НДС и гражданско-правовых мер ответственности по уплате процентов за пользование чужими денежными средствами. Таким образом, арбитражный суд, даже после

1 П. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 № 9. Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость. Вестник ВАС РФ. № 3. 1997.

2 Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.10.2008 № 17АП-7755/2008-ГК по делу № А50-6981/2008. Документ официально опубликован не был.

исключения п. 10 из Информационного письма ВАС РФ в конце 2003 года, продолжал отстаивать точку зрения, согласно которой неустойку надо начислять с дебиторской задолженности, в которой отсутствует НДС.

Неофициальной причиной изъятия п. 10 из Информационного письма Президиума ВАС РФ является вступление в силу главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» с 1 января 2001 года.¹

С такой позицией трёх судов не согласился Высший арбитражный суд России,² который увидел в решениях арбитражного, апелляционного и окружного судов нарушение единообразия в толковании и применении норм права (п. 1 ст. 304 АПК РФ). В результате спор контрагентов был передан в Президиум ВАС РФ.

В своём Определении ВАС России особо отметил, что:

1) правоотношения по уплате НДС в бюджет складываются между налогоплательщиком-продавцом, который реализует товар (работы, услуги), и государством, при этом покупатель не участвует в качестве субъекта в этих публично-правовых налоговых отношениях;

2) предъявление продавцом к оплате покупателю дополнительно к цене реализуемого товара (работе, услуге) суммы налога соответствуют правилам, закреплённым в п. 1 ст. 168 НК РФ и являются обязательными для сторон договора в силу п. 1 ст. 422 ГК РФ;

3) косвенный налог, который продавец предъявляет покупателю, является для последнего частью цены договора, которая подлежит оплате и включается в сумму дебиторской задолженности у продавца;

4) публично-правовой налоговой обязанности покупателя перед продавцом при уплате долга, включающего НДС, в рамках частных гражданско-правовых отношений не возникает, поэтому выводы судов не обоснованы;

5) все налогоплательщики НДС с 1 января 2006 года обязаны вести учёт выручки по методу начисления. С момента передачи товара, по общему правилу, в учёте продавца отражается дебиторская задолженность покупателя. Поэтому продавец обязан уплатить НДС из собственных средств, не дожидаясь получения оплаты от покупателя. Исходя из этого, отсутствуют основания для применения подхода, изложенного ранее в п. 10 Информационного письма ВАС РФ от 10.12.1996 № 9 и отменённого в конце 2003 года. Ранее, то есть до 01.01.2006 г., налогоплательщик-продавец мог платить в бюджет НДС с момента поступления оплаты от покупателя, поэтому реализация товара не учитывалась продавцом для целей налогообложения до момента поступления оплаты от покупателя. Также продавец не обязан был до 01.01.2006 г. уплачивать НДС в бюджет за счёт собственных средств, если метод «по оплате» был закреплён в учётной политике;

6) покупатель, задерживая оплату за поставленный товар (работу, услугу), неправомерно пользуется денежными средствами продавца, а не суммой, подлежащей перечислению в бюджет в форме налога. Поэтому начислять пени (проценты), за пользование чужими денежными средствами, покупателю необходимо на всю сумму кредиторской задолженности. Не начислять проценты, на просроченную покупателем задолженность в части налога, оснований нет;

7) суды трёх инстанций необоснованно исходили из того, что покупатель должен был платить налог на добавленную стоимость, включённый в цену услуг, в качестве публично-правовой обязанности. Суды неверно применяли норму материального

1 Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ. О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах. Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. Ст. 3341.

2 Определение ВАС РФ от 19.06.2009 № ВАС-5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10. Документ официально опубликован не был.

права, изложенную в п. 3 ст. 2 ГК РФ, поэтому суды неправомерно считали, что статья 395 ГК РФ, в которой изложено правило о гражданско-правовой ответственности в форме уплаты процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, не должна применяться в части косвенного налога. Суды неверно определили тип правоотношений относительно налога, не признавая его частью цены договора, ошибочно полагая, что к имущественным отношениям, основанным на административным или ином властном подчинении, в том числе к налоговым, гражданское законодательство не должно применяться (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Однако Высшая арбитражная судебная инстанция России считает, что контрагенты имели не публично-правовые, а гражданско-правовые отношения в части налога, поэтому статья 395 ГК РФ, наоборот, должна применяться по отношению к НДС, поскольку налог – это часть цены сделки.

Президиум ВАС России¹ к вышесказанному добавил, что необходимо различать гражданско-правовые и публично-правовые отношения. При этом уплата цены товара в полном объёме, включая ту её часть, в которую входит сумма НДС, является гражданско-правовой обязанностью покупателя перед продавцом в рамках договора. За неисполнение этой обязанности предусмотрена ответственность в виде уплаты процентов (ст. 395 ГК РФ). Публично-правовые отношения возникают не между продавцом и покупателем, а между продавцом, выступающим в качестве налогоплательщика, и государством. Поэтому предъявляемая покупателю от продавца сумма НДС является для покупателя частью цены, подлежащей оплате в рамках договора, то есть в рамках гражданско-правовых отношений. Именно из-за этого правило п. 2 ст. 3 ГК РФ не может быть применено, т.к. отсутствуют публично-правовые отношения между продавцом и покупателем. Вместо этого имеют место гражданско-правовые отношения, как в части цены договора без налога, так и в части самого налога, который входит в цену сделки.

Постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 было размещено на сайте ВАС РФ 23.10.2009 г., поэтому все решения арбитражных судов, выпущенные после этой даты не должны противоречить позиции, выработанной высшей арбитражной инстанцией России в целях единообразия толкования и применения норм права (п. 1 ст. 304 АПК РФ). Практика применения законодательства считается определённой со дня размещения Постановления Президиума ВАС РФ в полном объёме на сайте ВАС РФ (п. 61.9 Регламента арбитражных судов России).² Постановления Президиума ВАС РФ не обладают для нижестоящих судов статусом обязательных решений, поскольку «суды осуществляют судебную власть самостоятельно, независимо от чьей бы то ни было воли, подчиняясь, только Конституции Российской Федерации и закону (п. 1 ст. 5).³ В тоже время только Постановления Пленумов ВАС РФ могут рассматриваться в качестве обязательных решений для нижестоящих судов (подп. 1 п. 1 ст. 13).⁴ Поскольку Регламент арбитражных судов России утверждён Постановлением Пленума ВАС РФ от 05.06.1996 № 7, то можно сделать вывод, что практика применения законодательства по данному вопросу была окончательно определена для нижестоящих судов с 23.10.2009 года. В результате российское право получило ответ на старый вопрос: является ли сумма косвенного налога, предусмотренного одновременно законом и, как следствие, сторонами договора, налогом или составной частью

1 Постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10. Вестник ВАС РФ. 2009. № 12.

2 Постановление Пленума ВАС РФ от 05.06.1996 № 7 (ред. от 22.06.2012). Об утверждении регламента арбитражных судов. Вестник ВАС РФ. № 3. 2003.

3 Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 06.01.1997. № 1. Ст. 1.

4 Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 01.05.1995. № 18. Ст. 1589.

цены сделки? К сожалению, ответ дан пока только в форме судебного прецедента, а не нормы права.

В настоящей работе были рассмотрены актуальные вопросы, которые возникают в хозяйственной практике, в случае, если одна из сторон договора ненадлежаще исполняет своё обязательство. Судебные прецеденты, представленные в настоящей работе, подталкивают законодателя к разработке предложений по дальнейшему совершенствованию подходов к применению нормативной базы, регулирующей вопросы гражданско-правовой ответственности. Однако судебный прецедент сам по себе не создаёт источника права. Поэтому, по мнению автора настоящей работы, в пункт 1 ст. 395 ГК РФ необходимо внести соответствующее изменение, указав, что пени (проценты), которые подлежат уплате, рассчитываются с суммы задолженности, включающей все обязательные платежи, установленные налоговым законодательством России, в случае если косвенный налог является частью цены договора. Однако НДС может и не быть частью цены договора, в ситуации, когда продавец, например, не является плательщиком НДС.

Библиографический список

1. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. М., Статут. 2001. – 419 с.

2. Пункт 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 № 9. Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость. Вестник ВАС РФ. № 3. 1997.

3. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.10.2009 № 17АП-7755/2008-ГК по делу № А50-6981/2008. Документ официально опубликован не был.

4. Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ. О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах. Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. ст. 3341.

5. Определение ВАС РФ от 19.06.2009 № ВАС-5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10. Документ официально опубликован не был.

6. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10. Вестник ВАС РФ. 2009. № 12.

7. Постановление Пленума ВАС РФ от 05.06.1996 № 7 (ред. от 22.06.2012). Об утверждении регламента арбитражных судов. Вестник ВАС РФ. № 3. 2003.

8. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 06.01.1997. №1. ст. 1.

9. Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 01.05.1995. №18. ст. 1589.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Сведения об издании:

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», авторская рубрика А.В. Брызгалина «Философия налогов», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н. и д.ю.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»:

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п.8 «Сведения об издании») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

2. Статьи, полученные и одобренные редакцией, публикуются в ближайших номерах (в срок 1–2 месяца).

3. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: «налоговое и финансовое право».

4. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки. (Редакция журнала авторские статьи не корректирует и не редактирует).

5. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

6. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

7. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

8. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «Консультант»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

9. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

10. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

11. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается информационное письмо, подтверждающее факт публикации, а также 2 экземпляра журнала, в котором опубликована статья.

12. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подписью Председателя Редакционного совета – Главного редактора А. В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторскими экземплярами журнала и письмом, подтверждающим факт публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право».

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на нашем сайте www.cnfp.ru/publish/conditions/).

Организационные и технические требования к статье:

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные:

- Фамилия Имя Отчество автора (в обязательном порядке, полностью),
- фотография (высылается отдельным файлом по желанию автора),
- должность (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- место работы (в обязательном порядке – требование ВАК!),
- соискатель ученой степени (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - ВУЗ (в обязательном порядке, если есть такие сведения),
 - город проживания (в обязательном порядке),
 - аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!), Редакционный совет оставляет за собой право вносить в аннотацию изменения и дополнения,
 - ключевые слова к статье на русском и английском языках (в обязательном порядке – требование ВАК!),
 - пристатейный библиографический список (оформляется в обязательном порядке после статьи – требование ВАК!)

4. Выслать текст статьи можно по адресу: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, 77, офисное здание, 4 этаж, главному редактору журнала «Налоги и финансовое право» А. В. Брызгалину (текст в указанном формате на 2 CD-дисках в твердой защитной упаковке (основной и дублирующий) + печатный вариант статьи + заполнен-

ную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи) или cnfr@cnfr.ru (текст в указанном формате + заполненную анкету + соглашение о передаче права на публикацию статьи в виде сканированной копии).

5. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем cnfr@cnfr.ru или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

6. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

7. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

ВНИМАНИЕ! Редакция может не принимать к рассмотрению статьи, если не выполнены дополнительные условия: не высланы в адрес Редакции **соглашение о передаче права на публикацию статьи, анкета** (образцы есть на нашем сайте www.cnfr.ru/publish/conditions/), **информационно-сопроводительный текст** к самой статье с Вашими исходными данными.

Мы уважаем и ценим Ваше время и Ваш труд – просим ценить и уважать наш труд: в наш адрес поступают десятки статей ежемесячно и оформленные по нашей просьбе статьи и дополнительные данные о Вас помогут нам быстро и качественно работать с Вами и вашими статьями.

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб (2 *семинара* в месяц)
- общий *аудит* (лиц. № Е 005997)

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru