

Раздел IV.

Защита налогоплательщика или искусство налогового спора

В рубрике «Защита налогоплательщика или искусство налогового спора» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются вопросы применения методов правовой защиты, стратегия и тактика ведения спора, особенности формирования доказательной базы, приемы аргументации и др. Также рассматриваются вопросы использования в споре достижений смежных отраслей знаний: психологии, риторики, логики и т.д.



Ольшанская Надежда Алексеевна

кандидат юридических наук,
судья Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда,
г. Воронеж
E-mail: nalogipravo@bk.ru

К вопросу о прямом применении судами принципов налогового права

Аннотация: Автор обосновывает позицию, что, разрешая налоговый спор о применении налоговой нормы, судья всегда должен соотносить данное им толкование налоговых норм с основными принципами налогообложения; справедливость в сфере налогового права необходимо рассматривать как практический критерий правоприменительной деятельности суда.

Ключевые слова: принцип налогового права, применение принципа, разрешение налогового спора, правоприменение.

Annotation: An author substantiates the position that a judge, determining tax dispute on the application of tax norms, always has to correlate the interpretation of tax norm, that he has given, with the basic principles of taxation; justice in the domain of tax law must be regarded as a practical criteria of enforcement activities of the court.

Keywords: the principle of tax law; application of the principle; resolution of a tax dispute; enforcement.

Правоприменительная деятельность суда в налоговом споре имеет важное значение по влекомым последствиям как для конкретных субъектов права, так и общественных отношений.

Задачей правосудия является установление сбалансированной государственной воли, закрепленной в норме налогового права, с учетом интересов налогоплательщика, без нарушения его прав.

Справедливое судебное решение по налоговому спору играет определяющую роль в обеспечении конституционных прав налогоплательщика на защиту собствен-

ности от незаконных посягательств казны и уплату только законно установленного налога (статьи 35, 57 Конституции Российской Федерации).

Несправедливые судебные решения способствуют девальвации у субъектов экономической деятельности сознания права и законности, что, несомненно, влечет урон экономическим интересам и самого государства.

Общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и связанных с ними отношений определяют принципы налогового права. Общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации (Постановление КС РФ от 21 марта 1997 № 5-П).

Конституционный суд РФ неоднократно указывал на возможность и необходимость применения принципов в правоприменении. Согласно Постановлению КС РФ от 13 марта 2008 № 5-П неопределенность в понимании нормы законодательства о налогах может быть преодолена – в целях обеспечения единого, непротиворечивого правового регулирования – путем систематического толкования с учетом иерархического построения норм в правовой системе, предполагающего, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня, к числу которых относятся нормы, закрепляющие конституционные принципы, и с учетом общих целей принятия соответствующего закона. Кроме того, в ряде актов Конституционного суда РФ (в т.ч. определения от 04.12.2003 № 441-О и № 442-О, от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 01.10.2009 № 1270-О-О) разъяснено, что поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Необходимость применения основных принципов налогообложения признается и учеными. «Нормы-принципы не являются юридическими декларациями. Участники налоговых правоотношений вправе основывать свои взаимодействия на общих принципах налогообложения, которые, как и права человека, действуют непосредственно. При этом каждое лицо вправе толковать их согласно своему правопониманию, юридическому опыту и правовой культуре», – отмечает А.В. Демин.¹

Без толкования тех или иных общих принципов налогообложения Конституционный суд не разрешил практически ни одного дела по налоговым спорам. Высшие судебные органы (включая ликвидированный в августе 2014 года Высший арбитражный суд) также обращаются к анализу правовых принципов при решении спорных вопросов налогообложения, вырабатывая путем нормативного толкования определенные правовые позиции, подлежащие последующему применению судами.

В данном случае суды применяют институт аналогии права – решение юридического вопроса исходя из общих начал и смысла налогового законодательства, анализируя т.н. «дух закона».

Судами нижестоящих инстанций разрешение налогового спора с прямым применением нормы-принципа осуществляется крайне редко, что обусловлено осторожным подходом судей к толкованию налоговой нормы с позиции уяснения воли законодателя и «духа закона».

Приведем пример, когда более решительное использование принципов равенства и справедливости налогообложения позволило бы разрешить конфликт и избежать многочисленных судебных ошибок.

1 Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 117.

В 2012-2013 годах судами было рассмотрено большое количество аналогичных по обстоятельствам дел по заявлениям отделов вневедомственной охраны при отделах МВД РФ (после правопреемства – федеральных государственных казенных учреждений «Управление вневедомственной охраны УМВД России» в соответствующем субъекте, далее по тексту – «отдел ВО») об оспаривании результатов проведенных выездных налоговых проверок.

Налоговые органы установили, что отделы ВО в проверяемый период (2009-2011 годы) в отсутствие оснований не уплачивали налог на прибыль с доходов, полученных от платных услуг – в соответствии с заключенными договорами по охране имущества юридических и физических лиц, предоставления иных услуг, связанных с обеспечением охраны и безопасности граждан. Результатом проверок стало доначисление значительных сумм налога на прибыль.

Рассматривая спор, суды анализировали нормы об уплате налога бюджетными учреждениями, положения Закона о милиции о финансировании милиции, а также законов о федеральном бюджете на соответствующие годы и пришли к выводу, что до перечисления полученных от осуществления услуг по охране имущества средств в бюджет отделу ВО необходимо было уплатить в установленном порядке налог на прибыль.

По результатам рассмотрения споров, суды соглашались с Инспекцией, что доходы от платных услуг подлежат включению в налоговую базу учреждения по налогу на прибыль.

При рассмотрении дел суды установили, что финансовое обеспечение деятельности вневедомственной охраны осуществляется за счет средств федерального бюджета. При этом услуги по охране отделы ВО оказывают исключительно на платной основе. Все полученные от оказания услуг денежные средства отделы ВО направляли в федеральный бюджет в полном объеме, не облагая налогом на прибыль.

Вместе с тем, цитируя в судебных актах положения ст. 247 Налогового кодекса Российской Федерации о том, что прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, суды принимали во внимание положения специальной нормы – ст. 321.1 НК РФ (действовавшей до 01.01.2011), которой были установлены особенности ведения налогового учета, исчисления и уплаты налога на прибыль бюджетными учреждениями.

Оценив положения ст. 321.1 НК РФ, суды пришли к выводу о наличии у отдела ВО обязанности учитывать выручку от реализации услуг по договорам на охрану при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом суды согласились с Инспекцией, что расходов, уменьшающих налоговую базу, у отдела ВО не имеется.

Согласно пункту 2 ст. 321.1 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемый период) в составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу по налогу на прибыль, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования на содержание бюджетных учреждений и ведение ими уставной деятельности, и расходы, производимые за счет этих средств.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации и суммой фактически осуществленных расходов, производимых за счет средств от приносящей доход деятельности (например, в счет возмещения убытков в связи с кражами и иными обстоятельствами, обусловленными условиями договоров на платные услуги, а также прочих расходов, производимых за счет внебюджетных источников).

Финансирование отделов ВО осуществлялось исключительно за счет федерального бюджета. Поэтому суды делали вывод, что расходы, понесенные отделами ВО в

рамках использования бюджетных средств, не могут быть приняты при исчислении налога на прибыль, поскольку Налоговым кодексом установлено, что в данном случае расходы за счет целевого финансирования из бюджета на обеспечение деятельности подразделений вневедомственной охраны не учитываются при определении налогооблагаемой базы.

В результате такого применения нормы 321.1 НК РФ налоговая база отдела вневедомственной охраны была определена как весь доход (выручка) от оказания охранных услуг по договорам на платной основе, в то время как никаких иных услуг отдел не оказывал. Расходов же, уменьшающих такой доход для целей налогообложения, суды, поддержав позицию налогового органа, не установили – поскольку абсолютно все расходы отдела как бюджетного учреждения финансируются по смете из бюджета, то есть – исходя из буквального толкования п. 2 ст. 321.1 НК РФ – расходов за счет полученного дохода учреждение не производило. Как было указано выше, в силу норм бюджетного законодательства все полученные доходы отдел сразу направлял в бюджет, а денежные средства на осуществление деятельности (от зарплат до канцелярских товаров) получал обратно из бюджета.

При этом из представленных годовых смет учреждения следовало, что его расходы соотносятся с доходом и зачастую превышают расходы (то есть деятельность отдела ВО как бюджетного учреждения убыточная).

Однако исходя из вышеизложенного применения правил налогообложения у отдела ВО оказался объект налогообложения налогом на прибыль в значительных суммах, в результате доначислен налог на прибыль.

Следует отметить, что в производстве судов оказалось большое количество подобных дел (проверены отделы ВО практически в каждом районе).

Оспаривая в суд решения налоговых инспекций о доначислении налога на прибыль, отделы ВО обосновывали свои требования исключительно доводами о том, что они вообще не являются налогоплательщиками, а доходы от платных услуг – это особый способ их финансирования.

Позволю себе отметить, что рассматривая первые принятые к производству дела, суды направили все усилия на разрешение этого вопроса.

Исследовав большое количество нормативных актов, регулирующих деятельность и финансирование вневедомственной охраны, суды установили, что в результате изменений в законодательство, регулирующее деятельность вневедомственной охраны, финансирование отделов ВО осуществляется исключительно за счет средств федерального бюджета, а все средства, полученные от приносящей доход деятельности, поступают на их лицевые счета как получателя бюджетных средств, и после уплаты налогов и возмещения убытков в связи с кражами и иными обстоятельствами, обусловленными условиями договоров, подлежат перечислению в федеральный бюджет. Следовательно, доходы от деятельности, связанной с охраной имущества юридических и физических лиц, подлежат налоговому учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль (судебные акты по делу № А23-376/2011, определение ВАС РФ от 10.01.2012 № ВАС-16876/11 об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ и т.д.).

К сожалению, увлекшись вопросом «а надо ли облагать доходы», суды обошли должным вниманием вопрос «а каков должен быть размер налогооблагаемой прибыли?».

Отмечу, что рассматривая последующие дела по заявлениям отделов ВО, судьи принимали во внимание уже разрешенные «при аналогичных обстоятельствах» дела, оставленные без изменения вышестоящими судами, полагая, что правильность применения ст. 321.1 НК РФ также входила в предмет исследования, единообразно повторяя в судебных актах, что расходы, понесенные отделом ВО в рамках использова-

ния бюджетных средств не могут быть приняты при исчислении налога на прибыль, поскольку Налоговым кодексом установлено, что в данном случае расходы за счет целевого финансирования из бюджета на обеспечение деятельности подразделений вневедомственной охраны не учитываются при определении налогооблагаемой базы» (судебные акты по делу А46-14009/2012, № А54-3473/2012 и многие другие).

При этом суды отклоняли довод отделов ВО о возможности применения нормы пп. 33.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, в соответствии с которой при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются средства, полученные от исполнения казенными учреждениями государственных функций, поскольку указанная норма вступила в силу только 01.01.2011 (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.03.2013 по делу № А79-8032/2012).

Действительно, с 2012 года отделы (подразделения) ВО, преобразовавшись в федеральные казенные учреждения – Управления вневедомственной охраны МВД по соответствующим субъектам Российской Федерации (распоряжение Правительства Российской Федерации от 30.12.2011 № 2437-р), перестали исчислять налог на прибыль, руководствуясь указанной нормой.

Но за периоды 2009-2010 годы суды признали правомерным доначисление и взыскали в бюджет по искам налоговых органов сотни миллионов рублей налога на прибыль.

На ошибочность такого правоприменения обратил-таки внимание Высший арбитражный суд Российской Федерации (полагаем, что «достучался» Минфин РФ, ужаснувшись суммам, полагавшимся к финансированию МВД РФ на покрытие расходов в пользу бюджета).

Президиумом ВАС РФ было рассмотрено одно из дел и обращено внимание на неверное толкование судами ст. 321.1 НК РФ (постановление от 23.04.2013 № 12527/12).

Расширительно истолковав указанную норму, Высший суд пришел к выводу, что поскольку отделы ВО не освобождаются от обязанности по включению в состав налогооблагаемых доходов средств, полученных в качестве оплаты за оказанные услуги по охране имущества, следовательно, данные налогоплательщики вправе учесть и понесенные при осуществлении этой деятельности расходы, несмотря на то, что доходы от оказания услуг по охране имущества перечисляются в федеральный бюджет и затем поступают в качестве финансирования подразделения.

Суды первой инстанции принялись пересматривать ранее рассмотренные дела по вновь открывшимся обстоятельствам на основании п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ (определение высшим судом практики применения правовой нормы).

Представляется, что допущенная при разрешении указанных дел судебная ошибка была предопределена недостаточным осознанием правоприменителями существа экономического основания налога на прибыль. Судебной ошибки можно было избежать, если бы суды при определении подлежащих применению норм налогового законодательства приняли во внимание принципы равенства и экономического основания налогообложения (п.1, 3 ст. 3 НК РФ).

В постановлении № 5-П от 13.03.2008 Конституционный Суд Российской Федерации определил равенство в сфере налогообложения прежде всего как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование.

Проще: равные доходы при равных условиях их получения должны облагаться одинаковыми по величине налогами.

Применительно к изложенным выше спорам инспекций с вневедомственной охраной сложилась следующая ситуация. Отделы ВО, хотя и являются бюджетными учреждениями, но осуществляют свою деятельность по охране имущества по договорным ценам с учетом экономически обоснованных затрат и 5-процентного превышения доходов над расходами (согласно действующей на тот период редакцией Положения о вневедомственной охране при органах внутренних дел Российской Федерации, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 14.08.1992 № 589).

Затраты на осуществление охранной деятельности, осуществляемой отделом ВО и любым иным субъектом в форме коммерческой организации, имеют идентичный состав. Таким образом, экономически обоснованная прибыль для отдела ВО и частной охранной организацией должна быть соотносимой. Существенных различий, которые оправдывали бы различия в исчислении налогооблагаемой прибыли, между ними не имеется.

Применяя положения п. 2 ст. 321.1 НК РФ, судьи приняли его буквальное толкование.

Вместе с тем, уяснение общего контекста указанной статьи позволяло придти к выводу, что регулирование, закрепленное в ней, относится к случаям, когда бюджетные учреждения, реализуя свои основные функции, также получают доходы от платных услуг (п. 1). В таком случае предписано, что они в целях налогообложения обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Воля законодателя, вовсе не была направлена на прямое обложение налогом выручки от платных услуг, что произошло с учреждениями вневедомственной охраны.

Если бы суды изначально истолковали положения ст. 321.1 НК с учетом принципа равного и справедливого налогообложения, то большого количества конфликтных ситуаций можно было бы избежать.

К месту отметим, что сложились ситуации, когда отдельные учреждения вневедомственной охраны к моменту вынесения постановления ВАС РФ от 23.04.2013 № 12527/12 пропустили срок на пересмотр дела в связи с новым толкованием (согласно ч. 3 ст. 312 АПК РФ применительно к п.п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ судебные акты могут быть пересмотрены по новым обстоятельствам при условии, что заявление подано в пределах шестимесячного срока со дня вступления в законную силу последнего судебного акта, принятием которого закончилось рассмотрение дела по существу). Например, определение о возвращении заявления о пересмотре Арбитражного суда Белгородской области от 2.10.2013 по делу № А08-5560/2012, определение ВАС РФ от 18.10.2013 по делу № А08-2998/2012).

По нашей информации, Управление вневедомственной охраны по Белгородской области, пострадавшее от неверно разрешенного спора, в декабре 2014 года получило из бюджета средства финансирования на уплату значительных миллионов дополнительного налога на прибыль. При этом еще в текущем году судьи, вздыхая и пожимая плечами, взыскивали в бюджет с Управления по искам налогового органа пени, начисленные за прошедшие годы на состоявшуюся недоимку (например, дело № А08-11179/2014, А08-11181/2014).

А если бы на месте казенного учреждения оказалась коммерческая организация, результат судебной ошибки был бы не только обидным, но и плачевным.

Из рассмотренного примера, по мнению автора, следует вывод, что разрешая налоговый спор, судья всегда должен соотносить данное им толкование налоговых норм с основными принципами налогообложения. Автор в полной мере соглаша-

ется с Д.А. Смирновым, что справедливость в сфере налогового права необходимо рассматривать, в том числе и как «практический критерий правоприменительной деятельности в области налогообложения, цель всего законодательного и правоприменительного процесса в налогообложении».¹

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25 «Налог на прибыль».
2. Постановление Правительства РФ от 14.08.1992 № 589.
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П.
4. Постановление Конституционный Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П.
5. Определение Конституционного суда РФ от 4.12.2003 № 441-О.
6. Определение Конституционного суда РФ от 4.06.2007 № 320-О-П.
7. Определение Конституционного суда РФ 16.12.2008 № 1072-О-О.
8. Определение Конституционного суда РФ от 1.10.2009 № 1270-О-О.
9. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.04.2013 № 12527/12.
10. Постановление ФАС ВВО от 21.03.2013 по делу № А79-8032/2012.
11. Постановление ФАС СЗО от 25.02.2014 по делу № А46-14009/2012.
12. Постановление 20ААС от 13.01.2014 по делу № А23-376/2011.
13. Решение Арбитражного суда Белгородской области от 2.03.2015 по делу № А08-1179/2014.
14. Решение Арбитражного суда Белгородской области от 16.02.2015 11181/2014.
15. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006.
16. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации. Автореферат дис... д.ю.н. Саратов, 2011.

¹ Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации. Автореферат дис... д.ю.н. Саратов, 2011. С.12.