

Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права

Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Штромвассер И.Р. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права. – "Налоги и финансовое право", 2004 г.

Налоговое право: теория и практика

Законодательство о налогах и сборах, как центральная категория российского налогового права

1. Понятие и состав законодательства о налогах и сборах. Соотношение категорий "законодательство о налогах и сборах" и "налоговое законодательство" (п. 1 ст. 1 НК РФ)

Вопрос о составе, системе и структуре как нормативных правовых актов, так и норм, способных регулировать отношения в сфере налогообложения, является одним из центральных не только в теории и практике налогового права. От решения этого вопроса зависит вообще все построение любой национальной налоговой системы*(1).

Российское законодательство о налогообложении, действовавшее до 1 января 1999 года, т.е. до принятия первой части Налогового кодекса РФ (далее по тексту - НК РФ), и в первую очередь Закон РФ от 27 декабря 1992 года N 2118-1 "Об основах налоговой системы в РФ", данный вопрос практически не решало. Однако даже несистемные упоминания в этом Законе о "законодательных актах" и о неких "правовых актах" по вопросам налогообложения, уже тогда сформировали общепотребительный термин "налоговое законодательство", хотя состав и уровень нормативных правовых актов и норм, входящих в категорию "налоговое законодательство" определен не был.

Данное обстоятельство вызывало в науке и на практике многочисленные теоретические дискуссии и судебные споры. Правоприменительная практика по этому вопросу в ряде случаев складывалась крайне противоречиво и непоследовательно.

Не случайно, что, принятая в 1998 году, первая часть НК РФ, попыталась решить данную проблему в первоочередном порядке - и именно в самой первой своей статье. (Однако необходимо отметить, что при принятии НК РФ законодатель отказался от систематизации налогового законодательства путем инкорпорирования норм ранее принятых законов РФ о налогообложении. Напомним, что систематизация законодательства - это целенаправленная работа по упорядочению и приведению в единую систему действующих законодательных актов с целью их доступности, лучшей обзорности и эффективного применения*(2). **Инкорпорация** - вид систематизации законодательства, в ходе которой действующие нормативные акты сводятся воедино без изменения их содержания, переработки и редактирования. **Кодификация** - вид систематизации, который предполагает переработку норм права по содержанию и его систематизированное, научно обоснованное изложение в новом законе. Данное обстоятельство, на практике привело к тому, что ранее действующие разъяснения налоговых органов, касающиеся исчисления и уплаты некоторых налоговых платежей, не смогли стать применимы (постановление ФАС СЗО от 19.03.2002 N А56-30031/01).

Вместе с тем НК РФ сам термин "налоговое законодательство" принципиально не использует и не применяет, в отличие от иных отраслей права. Например, в Гражданском кодексе РФ (далее по тексту - ГК РФ), термин "гражданское законодательство" непосредственно присутствует в ст. 3 ГК РФ. НК РФ применяет иную терминологию - в подп. 6 ст. 1 НК РФ указано, что по всему тексту НК РФ, для обозначения законов и иных нормативных актов, которые непосредственно регулируют отношения в сфере налогообложения, используется термин - "законодательство о налогах и сборах". Однако "налоговое законодательство" как категория налогового права окончательно не исчезло и до сих пор широко применяется на практике.

В этой связи необходимо отметить, что "законодательство о налогах и сборах" и "налоговое законодательство" - термины нетождественные. Сам НК РФ эти понятия никак не объединяет, что позволяет сделать вывод о том, что в состав налогового законодательства, которое имеет общеправовое значение, входят как законодательство о налогах и сборах (ст. 1 НК РФ), так и нормативные правовые акты органов государственного управления (ст. 4 НК РФ).

Хотя первоначально, ст.4 проекта НК РФ непосредственно предполагало введение термина "налоговое законодательство"*(3). Так, планировалось отнести к налоговому законодательству не только НК РФ и соответствующие федеральные налоговые законы, но и

нормативные акты, принятые Правительством РФ или федеральными органами исполнительной власти (министерствами, комитетами, службами и т.д.). Однако законодателем была избрана иная конструкция, призванная обозначить систему и структуру системы правовых актов и норм, регулирующих отношения в сфере налогообложения.

Исходя из федеративного устройства РФ и в соответствии с конституционным принципом разделения властей, ст. 1 НК РФ устанавливает категорию "законодательства о налогах и сборах". Данное положение было предопределено неслучайно. В отличие от гражданского законодательства, которое находится в исключительном ведении РФ (подп. "о" ст. 71 Конституции РФ), установление общих принципов налогообложения и сборов в РФ находится в совместном ведении РФ и ее субъектов (подп. "и" п. 1 ст. 71 Конституции РФ).

Причем категория законодательства о налогах и сборах, категория системная. Ст. 1 НК РФ определяет четыре уровня системы законодательства о налогах и сборах, которые осуществляют основное и базовое правовое регулирование отношений в сфере налогообложения в РФ:

- НК РФ (как нормативно правовой акт высшей юридической силы);
- федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ;
- законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах субъектов РФ, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ в соответствии с НК РФ;
- нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Категория "законодательство о налогах и сборах" имеет непосредственно практическое значение. Действие многих положений и норм НК РФ непосредственно взаимосвязано с действием норм законодательства о налогах и сборах. Так, о "законодательстве о налогах и сборах", как конкретной правовой категории упоминается в ст. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 11, 21, 23, 26, 28, 29, 31, 32, 34, 36, 38, 44, 45, 56, 58, 62, 68, 73, 74, 75, 80, 88, 100, 102, 106, 113, 114, 119, 123 первой части НК РФ. Данный термин постоянно фигурирует и во второй части НК РФ.

В этой связи хотелось бы обратить внимание на то обстоятельство, что, несмотря на четкую правовую норму ст. 1 НК РФ о составе законодательства о налогах и сборах, в подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ неожиданно упоминается о неких "иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах". Однако в связи с тем, что содержание этого понятия в НК РФ не раскрыто, и оно больше нигде в НК РФ не упоминается, то мы считаем, что в данном случае эти "иные" акты, содержащие налоговые нормы применяться не должны, так как они вообще не могут регулировать налоговые отношения. Это обусловлено так же и положениями ст. 2 НК РФ, в которой четко сказано, что соответствующие отношения в сфере налогообложения могут регламентироваться только законодательством о налогах и сборах, но никак не нормами, которые содержатся в иных нормативных актах, не отвечающим требованиям ст. 1 Кодекса.

Кроме того, как следует из содержания ст.1 НК РФ, нормативные акты органов исполнительной власти в состав "законодательства о налогах и сборах" не входят. Их применение в регулировании налоговых отношений осуществляется в специальном порядке, который определяется НК РФ и, в частности, ст. 4 НК РФ (Подробнее о нормативных актах органов исполнительной власти о налогах и сборах см. комментарий к ст. 4 настоящего издания).

Именно поэтому, в случаях, когда исполнительные органы государственной власти вмешиваются в компетенцию, определяемую законодательством о налогах и сборах исключительно для законодательных (представительных) органов государственной власти, судебные органы выносят свои решения в пользу налогоплательщиков. Например, как было указано в одном из судебных решений Верховного Суда РФ в компетенцию главы субъекта РФ - губернатора, не входит установление стоимости патента для субъектов малого предпринимательства. Подобное право предоставлено только органам государственной власти субъекта РФ (Определение Верховного Суда РФ от 22.05.2001).

В другом случае, было установлено, что срок представления налоговой декларации по одному из местных налогов установлен не нормативным правовым актом органа местного самоуправления, а постановлением главы города. Как указал арбитражный суд, в данном случае акт главы города нельзя рассматривать в качестве акта законодательства о налогах и сборах. Поэтому нарушение срока предоставления налоговой декларации по местному налогу, который установлен постановлением главы администрации, не образует состава налогового правонарушения по ст. 119 НК РФ (постановление ФАС УО от 04.01.2002 N Ф09-3255/01-АК).

2. Принцип приоритета (верховенства) НК РФ в системе актов законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ)

Особо хотелось бы отметить, что НК РФ в п. 1 ст. 1 установил принцип правового приоритета (верховенства) НК РФ в системе законодательства о налогах и сборах. Т.е. НК РФ имеет безусловный приоритет не только перед региональными и местными нормативно-

правовыми актами о налогообложении, но и перед иными федеральными законами о налогах и сборах. О таком приоритете свидетельствует, в частности, положение п. 1 ст. 1 НК РФ о "принятых в соответствии с ним" (т.е. НК РФ) федеральных законах. Таким образом, все федеральные законы, принятые не "в соответствии с НК РФ", не могут регулировать налоговые отношения, так как не входят в состав законодательства РФ о налогах и сборах.

Данное положение представляется обоснованным, так как Кодекс, как кодифицированный законодательный акт, объединяющий в строго определенном порядке нормы права, регулирующие какую-либо отрасль (сферу) общественных отношений*(4), является наиболее предпочтительной формой налогового законодательства, обеспечивающей системный подход к решению проблем налогообложения*(5).

Принимаемые в соответствии с НК РФ федеральные законы могут касаться только вопросов, недостаточно полно урегулированных НК РФ. Однако широкое применение практики принятия федеральных законов, принятых в соответствии с НК РФ с учетом общей концепции всеобщности и универсальности НК РФ представляется не совсем обоснованным. Как указывают В.Г. Пансков и В.Г. Князев, формирование второй части НК РФ должно завершиться к началу 2005 года. После принятия остальных глав второй части НК РФ он станет единым, взаимосвязанным и комплексным документом, регламентирующим всю систему налоговых отношений в РФ. В перспективе, с 2005 года только НК РФ будет регулировать практически все вопросы налогообложения в РФ: от взаимоотношений государственных органов налогового контроля и налогоплательщиков и до порядка расчета и уплаты установленных в нем налогов*(6).

3. Вопросы, входящие в исключительную компетенцию правового регулирования НК РФ (п. 2 ст. 1 НК РФ)

В п. 2 ст. 1 НК РФ раскрыто основное содержание НК РФ, которое определено в 7 подпунктах данного пункта, а также установлено, что система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет и общие принципы налогообложения и сборов в РФ могут быть установлены только НК РФ.

Данные положения соответствуют ст.ст. 71 и 72 Конституции РФ, согласно которым в ведении РФ находятся федеральные налоги и сборы, а установление общих принципов налогообложения и сборов находится в совместном ведении РФ и ее субъектов.

Таким образом, из п. 2 ст. 1 НК РФ непосредственно следует, что актом, который определяет и устанавливает самые важные правовые элементы российской налоговой системы, может выступать только сам НК РФ. Принятие других федеральных законов по этим вопросам недопустимо.

Данное, весьма важное положение означает, что даже если законодателем будут приниматься федеральные законы по вопросам, указанным в подп. 1-7 п. 2 ст. 1 НК РФ, применяться должны исключительно нормы НК РФ. Иными словами, внесение каких-либо изменений в действующую налоговую систему допустимо только путем принятия прямых поправок в НК РФ.

Так, О.А. Красноперова по этому поводу пишет, что к федеральным законам, принятым в соответствии с НК РФ относятся исключительно законодательные акты, вносящие в НК РФ изменения и дополнения*(7).

Любые федеральные законы, так или иначе связанные с налогообложением, должны основываться на нормах НК РФ, должны быть производными от них и приниматься в развитие НК РФ (принцип приоритета (верховенства) НК РФ в системе актов законодательства о налогах и сборах).

4. Об особенностях правового регулирования отношений по установлению, введению и взиманию сборов (п. 3 ст. 1 НК РФ)

Необходимо отметить, что п. 3 ст. 1 НК РФ содержит специальное правило, согласно которому действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов только в тех случаях, когда это прямо предусмотрено настоящим НК РФ. Таким образом, НК РФ установлен различный правовой режим регулирования налогов, и правовой режим регулирования сборов. Данная оговорка вызвана различной правовой природой налогов и сборов как таковых (более подробно о понятии и правовой природе налогов и сборов см. комментарий к ст. 8 НК РФ).

Таким образом, по общему правилу, установленном п. 3 ст. 1 НК РФ, последний, в основном регулирует отношения только по установлению, введению и взиманию непосредственно налогов. Отношения по установлению, введению и взиманию сборов НК РФ регулирует "постольку

поскольку", когда сами нормы НК РФ об этом прямо говорят.

Так, если акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ. То акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (абз. 2 п. 1 ст. 5 НК РФ). Особые или аналогичные (т.е. как и в отношении налогов) указания законодателя в отношении сборов мы видим и в иных положениях НК РФ: п. 3 ст. 17, п. 3 ст. 21, п. 3 ст. 23, п. 5 ст. 45, п. 10 ст. 46, п. 8 ст. 47, п. 10 ст. 48, п. 11 ст. 50 НК РФ и др.

В свою очередь если в НК РФ не указано о том, что та или иная норма распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов, то эта норма распространяет свое действие только на те налоговые платежи, которые соответствуют определению налога по п. 1 ст. 8 НК РФ. Так, например, как было указано в п. 43 Постановлении Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ": "Неуплата сбора, понятие которого определено в п. 2 ст. 8 НК РФ, не может повлечь применение ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ" (Вестник ВАС РФ. N 7. 2001).

Однако представляется, что конструкция, примененная законодателем в отношении сборов в п. 3 ст. 1 НК РФ является не совсем удачной и обоснованной, поскольку она превращает важнейший элемент фискальной системы государства - сборы, в неких пасынков как НК РФ, так и законодательства о налогах и сборах. Да и сам термин "законодательство о налогах и сборах" по своему фактическому содержанию, в свете п. 3 ст. 1 НК РФ, перестает соответствовать своему названию.

По нашему мнению самым оптимальным и рациональным в этой связи было бы объединение терминов "налоги" и "сборы" единой категорией "налогового платежа", которая бы объединяла их общую правовую и фискальную природу. То есть по общему правилу, положения НК РФ и "законодательства о налоговых платежах" в равной степени регламентировали бы отношения по установлению налоговых платежей (как налогов, так и сборов), но в отношении тех или иных, в каких то определенных случаях, могли бы устанавливаться особые правила и, соответственно, специальные нормы. Тем более, что категория "налогового платежа" начинает постепенно приобретать свое закрепление и в научной литературе⁽⁸⁾.

Необходимо так же учитывать, что в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 31 июля 1998 года N 147-ФЗ "О введении в действие части первой НК РФ" (в ред. Федерального закона от 09 июля 1999 года N 154-ФЗ) (далее по тексту - Вводный закон) п. 3 ст. 1 вводится в действие со дня введения в действие части второй НК РФ. Однако часть вторая НК РФ принимается не одновременно, а постепенно - по главам, которые регулируют порядок исчисления и взимания конкретных налоговых платежей. Следовательно, вышеуказанное положение следует понимать так, что до принятия соответствующих глав второй части НК РФ, посвященных порядку взимания сборов, п. 3 ст. 1 НК РФ не применяется. В связи с чем на практике возникает новый вопрос: а до вступления в силу соответствующих глав НК РФ, какими нормативными актами регулируются отношения по установлению, введению и взиманию сборов? На данный вопрос до настоящего момента однозначного и четкого ответа не имеется, что на практике вызывает многочисленные споры и даже межсудебные конфликты (Так, на протяжении 1999-2002 г.г. наблюдалось массовое обращение налогоплательщиков в суды различных уровней о признании неконституционными или незаконными тех или иных платежей, зачисляемых в бюджетную систему России. Однако до сих пор ни законодатель, ни правоприменительная практика не выработали единых, четких и универсальных подходов для определения налогового или неналогового характера бюджетных изъятий будь то налог или сбор. Более того, можно утверждать, что если в отношении непосредственно термина "налог", более менее четкие критерии сложились, то в отношении "сбор" какая-либо ясность правового содержания отсутствует. Так, исходя из определения "сбора", данного в абз. 2 ст. 8 НК РФ, представляется невозможным отмежевать сбор, имеющий налоговую природу от иных сборов, которые имеют неналоговую природу.

Представляется, что кульминацией развития рассматриваемой проблемы, стало Постановление Конституционного Суда РФ от 10.12.2002 N 284-О, в котором фактически было пересмотрено решение Верховного Суда РФ от 28.03.2002 N ГКПИ 2002-178, признавшего недействительным Постановление Правительство РФ от 28.08.1992 N 632 "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей среды, размещения отходов, другие виды вредного воздействия".

Так, решением Верховного Суда РФ от 28.03.2002 N ГКПИ-178 (оставленном в силе определением Верховного Суда РФ от 04.06.2002 N КАС 02-232) было установлено, что плата за загрязнение окружающей среды, размещения отходов, другие виды вредного воздействия является налоговым платежом. В то же время Конституционный Суд РФ, установил, что данная плата имеет неналоговую природу.

Представляется, что вышеуказанный беспрецедентный по уровню конфликт судебного

толкования норм налогового законодательства, произошедший между двумя высшими судебными инстанциями страны (следствием которого стало то обстоятельство, что на протяжении полугода плата за загрязнение окружающей среды, размещения отходов, другие виды вредного воздействия на территории России просто не уплачивалась и не взималась), поставил на повестку дня вопрос об определении концептуального подхода в определении налоговых и неналоговых доходов бюджета и соответственно и определение точных дефиниций налога и сбора).

5. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное законодательство о налогах и сборах) (п. 4 ст. 1 НК РФ)

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах является неотъемлемой частью всей системы российского законодательства о налогах и сборах*(9). Так, в соответствии с п. 4 ст. 1 НК РФ, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах характеризуется двумя важными признаками:

1) состоит не только из региональных законов, но и из иных нормативных актов (решений, постановлений и т.д.). Причем, необходимо отметить, что независимо от названия данного нормативного правового акта, принять таковой могут только представительные (законодательные) органы государственной власти субъекта РФ. Так, например, как было указано в Определении Верховного Суда РФ от 22.05.2001, в компетенцию губернатора не входит установление стоимости патента для субъектов малого предпринимательства. Подобное право предоставлено только органам государственной власти субъекта РФ, под которыми в соответствии со ст. 1 НК РФ следует понимать только представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ. Такой же позиции придерживается и судебная-арбитражная практика (постановление ФАС УО от 04.01.2002 N ФО9-3255/01-АК).

2) принимается в соответствии с НК РФ и законодательством о налогах и сборах.

В общем смысле Конституция РФ и НК РФ закрепляют правило о невозможности самостоятельного принятия субъектами РФ нормативных актов в сфере налогообложения. Поэтому первоначальное, рамочное регулирование налоговых отношений происходит на уровне НК РФ и федеральных законов, а уже затем осуществляется разработка и принятие актов законодательства о налогах и сборах субъекта РФ, которые в полной мере раскрывают те или иные их положения (см., например, п. 3 ст. 12 НК РФ). Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах может быть оформлено в виде общих и специальных законов, которые в пределах компетенции регулируют отношения в сфере регионального налогообложения.

Вопросам правового регулирования регионального налогообложения было посвящено Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 N 5-П, в котором было сделано два важных вывода в отношении содержания и пределов компетенции субъектов РФ.

Согласно первому выводу, который сделал Конституционный Суд РФ - регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта РФ. Установление налога субъектом РФ означает его право самостоятельно решать вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает право, но не обязанность установить налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т.д.

Причем принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта РФ своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ.

Вышеуказанное положение с 1997 года неоднократно подтверждалось и получало свое дальнейшее качественное развитие в судебной практикой Конституционного Суда РФ.

Так, как было указано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 N 2-П, перечень региональных налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем, чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенства прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств.

Из производного характера полномочий субъекта РФ на установление налога (как реализация его права решать - вводить или не вводить на своей территории соответствующий

налог), вытекает и их право конкретизировать общие правовые положения федеральных законов, в том числе детально определять субъекты и объекты налогообложения, способы исчисления конкретных ставок и т.д. (Определение Конституционного Суда РФ от 10.07.2003). Данное положение вовсе не означает, что все элементы налогообложения, в том числе те, которые уже установлены федеральным законодателем, следует воспроизводить в региональном налоговом законе. Необходимость именно такого регулирования из Конституции РФ не вытекает. Необходимость же учета при обложении региональным налогом как норм НК РФ, так норм региональных законов о конкретных налогах, следует из статей Конституции РФ (подп. "и" ч. 1 ст. 72, ч. 3 ст. 75) (Определение Конституционного Суда РФ от 22.04.2004 N 130-О).

Второй вывод, который сделал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21.03.1997 N 5-П касался того, что законодатель субъекта РФ может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом.

Кроме того, как было указано в последующих актах Конституционного Суда РФ:

- независимо от того, каким является налог - федеральным или региональным, федеральный законодатель обязан при его установлении определить максимальную налоговую ставку, поскольку "законно установленными" могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов РФ в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом; существенные элементы каждого регионального налога, в том числе предельная ставка, должны регулироваться федеральным законом (Определение Конституционного Суда РФ от 09.04.2002 N 69-О, Определение Конституционного Суда РФ от 10.04.2002 N 104-О, Определение Конституционного Суда РФ от 10.04.2002 N 107-О);

- федеральный закон, устанавливая основания и условия налогообложения вмененного дохода, не предусматривал право субъектов РФ вводить какие-либо ограничения круга плательщиков единого налога на вмененный доход, в том числе критерии размер валовой выручки (Определение Конституционного Суда РФ от 10.07.2003 N 342-О).

Таким образом, по общему правилу региональное законодательство в сфере налогообложения может действовать только в узких рамках той компетенции, которая региональным властям прямо представлена федеральным законодательством о налогах и сборах.

Данное положение повсеместно подтверждается и складывающейся практикой.

Например, как было указано в Определении Верховного Суда РФ от 27.08.2001, определение круга плательщиков единого налога на вмененный доход в зависимости от их организационно-правовой формы, способа осуществления розничной торговли или денежного расчета с потребителями, в условиях отсутствия делегирования соответствующих полномочий региональным властям со стороны федерального законодателя, не входит в компетенцию субъекта РФ и противоречит законодательству о налогах и сборах.

Региональный закон не может предусматривать иные сроки уплаты регионального налога (транспортный налог), в том числе авансом, в условиях, когда федеральный закон четко и однозначно установил налоговый период по налогу (календарный год) и срок платежа, который осуществляется налогоплательщиком по окончании налогового периода (Определение Верховного Суда РФ от 08.09.2003 N 44-Г03-13).

Так же региональное законодательство не может устанавливать иные сроки предоставления налоговой декларации по местному налогу (налог на землю), хотя правовое регулирование по взиманию данного налога частично и находится в компетенции субъекта РФ, если на уровне РФ, такие сроки уже установлены федеральным законом. Данное правило действует, даже, несмотря на то обстоятельство, что местный налог не является доходом федерального бюджета. Иными словами, сроки, установленные нормами регионального законодательства о налогах и сборах, должны полностью соответствовать тем положениям, которые установлены нормами федерального закона и не противоречить ему.

Так, организация была привлечена к ответственности по ст. 119 НК РФ за несвоевременное представление налоговой декларации по налогу на землю. По мнению налоговой инспекции, регулирование отношений в сфере исчисления и уплаты земельного налога, который относится к категории местных налогов, находится в компетенции субъекта федерации. В соответствии с Законом Республики Татарстан от 30 сентября 1992 года N 1767-Х11 "О плате за землю" срок представления налоговой декларации по налогу на землю был установлен до 1 июня.

Однако как указал суд, в соответствии со ст. 16 Закона РФ от 11 октября 1999 года N 1738-1 "О плате за землю" юридические лица ежегодно, не позднее 1 июля представляют в налоговые органы расчет причитающегося с них земельного налога. Согласно п. 5 ст. 76 Конституции РФ Законы и иные нормативные акты субъектов РФ не могут противоречить Федеральным законам, принятым по вопросам совместного ведения. В случае противоречия действует Федеральный закон. Таким образом, налоговые органы должны были руководствоваться Законом РФ "О плате за

землю", а не Законом Республики Татарстан "О плате за землю", что исключает возможность привлечения организации к ответственности по ст. 119 НК РФ (постановление ФАС ПО от 17.02.2000 N А65-7800/99-СА1-23).

Пленум ВАС РФ в п. 14 Постановления от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" указал, что при рассмотрении споров судам следует учитывать положение, согласно которому дополнительные налоговые льготы по федеральным налогам могут быть установлены региональным законодательством лишь в отношении сумм, подлежащих зачислению в региональный бюджет, и только в случаях и порядке, предусмотренных федеральным законом.

В этой связи необходимо отметить, что в ряде случаев, региональное законодательство может регулировать налоговые правоотношения, непосредственно влияющие и на вопросы местного налогообложения.

Например, ст. 2 Закона Ярославской области "О государственной поддержке средств массовой информации и книгоиздания в Ярославской области" была установлена льгота по налогу на прибыль. Первоначально, предприятие пользовалось льготой только в части налога, зачисляемого в областной бюджет. Выявив ошибку, налогоплательщик обратился в налоговую инспекцию с заявлением о зачете переплаченного налога, посчитав, что льгота, установленная субъектом РФ касается также и местных бюджетов. Налоговый орган в проведении зачета отказал, считая, что льгота распространяется только в части налога, зачисляемого в областной бюджет. Арбитражный суд признал позицию налогоплательщика обоснованной исходя из того, что в рассматриваемый период законодательно за местными бюджетами не была закреплена часть налога на прибыль. Кроме того, предоставленное субъектом РФ освобождение от уплаты налога должно распространяться на нижестоящие местные бюджеты. При этом суд основывался на том, что право определять долю налога, подлежащего зачислению в местный бюджет, принадлежит именно субъекту РФ (Постановление ФАС ВВО от 16.01.2003 N А82-177/02-А/1).

В случаях, когда в законодательном акте субъекта РФ не определен соответствующий элемент налогообложения, суды разрешают спор в соответствии с нормой федерального закона (постановление ФАС ВСО от 24.10.2000 N А69-102/00-3/Ф02-2234/00-С1).

Причем, представительные (законодательные) органы власти не могут делегировать свои полномочия по принятию актов законодательства о налогах и сборах органам исполнительной власти или каким-либо иным органам. Так, как было указано в Определении Верховного Суда РФ от 15.10.2002 вопрос об определении годовой стоимости патента для субъектов малого предпринимательства федеральным законодательством отнесен к исключительной компетенции законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, тем самым полномочия по определению годовой стоимости патента не могут быть делегированы органам местного самоуправления.

Вместе с тем, представительный орган власти субъекта РФ вправе устанавливать дополнительные основания для предоставления налоговых льгот, в том числе вводить особую регистрацию тех категорий налогоплательщиков, которые претендуют на применение налоговых льгот (Определение Верховного Суда РФ от 07.08.2001). За представительными органами субъектов РФ, признается право по введению лицензионных сборов, соответствующих признакам п. 2 ст. 8 НК РФ, даже в случае, если в федеральном законодательстве прямо не закреплена возможность введения региональными органами власти каких-либо лицензионных сборов, например, лицензионного сбора за право розничной продажи алкогольной продукции (Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 09.04.2003) (Однако, по нашему мнению, подобная позиция Верховного Суда РФ недостаточно аргументирована и, по меньшей мере, не бесспорна. Общие положения федерального законодателя о платности лицензирования той или иной деятельности, еще не означают того, что региональные власти могут устанавливать налогово-правовые сборы, за предоставление этих сборов. Особенно в условиях, когда подобное право, а также возможность введения конкретного сбора, не закреплено в федеральном законе. Представляется, что такое право не безгранично. Кстати говоря, неслучайно, что именно Генеральная прокуратура РФ, как орган, призванный осуществлять надзор за соблюдением законности, оспорила введение вышеуказанного лицензионного сбора).

6. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 5 ст. 1 НК РФ)

В соответствии со ст. 12 Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий осуществляется самостоятельно, органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти. К тому же, в отличие от федерального и регионального уровней, на местном уровне законы не издаются. Поэтому нормативные акты, принятые на местном уровне, не обозначаются как "законодательство", а в п. 4 ст. 1 НК РФ законодатель

обозначает "нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах" как о системе правового регулирования налоговых отношений на местном уровне.

Однако, исходя из ст.ст. 8, 71, 72, 132 Конституции РФ, а также положений Федеральных законов "Об общих принципах самоуправления в РФ" и "О финансовых основах местного самоуправления в РФ", органы местного самоуправления могут самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы в соответствии с федеральными законами. Поэтому положение п. 5 ст. 1 НК РФ о том, что местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ, также следует применять с учетом принципов налогового федерализма, изложенных выше. Как было в Определении Конституционного Суда РФ от 05.02.1998 N 22-О применительно к органам местного самоуправления понятие "установление налогов и сборов" имеет особый юридический смысл. Определение данного понятия возможно только с учетом основных прав и свобод человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Отсюда следует, что органы местного самоуправления не вправе устанавливать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законом. Представительные органы местного самоуправления вправе самостоятельно решать лишь вопрос, вводить или не вводить те местные налоги, которые перечислены в ст. 21 НК РФ*(10).

Пленум ВАС РФ в п. 14 Постановления от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" указал, что при рассмотрении споров судам следует учитывать положение, согласно которому дополнительные налоговые льготы по федеральным налогам могут быть установлены местным законодательством лишь в отношении сумм, подлежащих зачислению в местный бюджет, и только в случаях и порядке, предусмотренных федеральным законом.

Так, по одному из судебных дел было установлено, что местные органы самоуправления ввели на своей территории сбор за уборку территории только для юридических лиц. Физические лица, в том числе предприниматели в качестве плательщиков данного сбора обозначены не были, по причине нецелесообразности. Однако, в соответствии с подп. "х" п. 1 ст. 21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ" плательщиками сбора являются юридические и физические лица, являющиеся владельцами строений. Как указал по этому поводу суд, вопрос о плательщиках сбора и его размере урегулированы федеральным законодательством, а органы местного самоуправления правомочны лишь устанавливать данный сбор, не вмешиваясь в регулирование отношений по поводу плательщиков данного сбора. Соответствующее положение акта муниципалитета было признано недействующим (Решение Арбитражного Суда Кемеровской области от 02.10.2003 N А27-7977/2003-5).

Кроме того, представляется возможным сделать вывод о том, что законно установленными на территории муниципальных образований могут считаться только те налоги и сборы, которые введены непосредственно представительными органами местного самоуправления и только в пределах, установленных НК РФ.

Следует также иметь в виду, что под представительными органами местного самоуправления подразумеваются выборные органы местного самоуправления, обладающие правом представлять интересы населения и принимать от его имени решения, действующие на территории муниципального образования. В соответствии со ст. 15 Федерального закона "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ" такими органами могут быть не только выборные органы, состоящие из депутатов, например, городская дума, собрания (сходы) граждан в случаях, предусмотренных уставом муниципального образования.

Так, в соответствии с данным положением, по одному из судебных дел было указано, что установление ставок земельного налога администрацией города, как исполнительным, а не представительным органом местного самоуправления противоречит п. 5 ст. 1 НК РФ (Решение Арбитражного Суда Оренбургской области от 03-06.05.2003 N А47-2342/2002АК-28).

Позиция тех судов, которые признают право за администрациями органов местного самоуправления, устанавливать некоторые элементы налогового обязательства, например, в части представления налоговых деклараций по местным налогам, представляется необоснованной, даже, несмотря на то, что такие полномочия делегированы им представительными органами самоуправления и закреплены в Уставе муниципалитета (постановление ФАС ДО от 22.10.2003 N Ф03-А73/03-2/2434). С нашей точки зрения Устав муниципального образования вообще не может содержать положений о полномочиях администрации в сфере налогообложения, которые федеральным законодательством отнесены к компетенции представительных органов местного самоуправления. Кроме того, нам представляется, что о возможности делегирования подобных полномочий, должно быть прямо указано в законодательстве о налогах и сборах. Недоучет вышеуказанных обстоятельств, привел, по нашему мнению, к принятию ошибочного судебного акта.

7. НК РФ и действие "неналоговых" законов, принятых до 1 января 1999 года и содержащих нормы, регулирующие отношения в сфере налогообложения

В связи с вступлением в силу НК РФ возникает вопрос о действии норм законов, которые не относятся к "отдельным законам о налогах, устанавливающим порядок уплаты конкретных налогов" - ст. 4 и ст. 5 Вводного закона, но затрагивающих вопросы уплаты налогов. Так, Федеральным законом от 21 декабря 1994 года "О пожарной безопасности", Законом РФ от 10 июля 1992 года "Об образовании", Законом РФ от 3 июля 1991 года "О приватизации государственных и муниципальных предприятий в РФ", Постановлением ВС РФ от 11 февраля 1993 года "О порядке введения в действие Основ законодательства РФ о нотариате" и другими федеральными законами был предусмотрен ряд налоговых льгот. Кроме того, ст. 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе РФ", который в целом регулирует вопросы государственной границы, определен порядок уплаты сбора за пограничное оформление.

Тем не менее, до вступления в силу НК РФ арбитражная практика исходила из того, что нормы о налоговых льготах, содержащиеся, например, в законах о приватизации, о пожарной безопасности, об образовании, о поддержке угольной отрасли и др., являются составной частью налогового законодательства, и их принятие не противоречит ст. 10 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ"*(11).

Даже в настоящее время, при рассмотрении подобной категории налоговых споров, арбитражные суды указывают, что если те или иные льготы были применены налогоплательщиком до вступления в силу соответствующих глав второй части НК РФ, то применение данных льгот правомерно. Так, применение налоговой льготы по освобождению от НДС стоимости угля, передаваемого безвозмездно некоторым категориям лиц, указанным в абз. 2-7 п. 4 ст. 21 Федерального закона от 20 июня 1996 года N 81-ФЗ "О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности" было признано обоснованным. Это было обосновано тем, что на момент ее применения налогоплательщиком, она была действующей и ее применение не противоречит положениям НК РФ (постановление ФАС ЗСО от 05.05.2004 N Ф04/2427-921/A27-2004).

По всей видимости, это было обосновано тем, что до 1 января 1999 года состав налогового законодательства четко определен не был, а кроме того, в соответствии со ст. 76 Конституции РФ федеральные законы имеют прямое действие на всей территории РФ. Возможность регулирования налоговых отношений "неналоговыми" законами признавал и Конституционный Суд РФ, в частности, в Постановлении от 11.10.1997 г. N 16-П*(12).

В связи с принятием первой части НК РФ вопрос о допустимости использования льгот, предусмотренных в иных, ранее принятых "неналоговых" законах, возник вновь, поскольку, как было отмечено выше, к законодательству РФ не относятся принимаемые "не в соответствии с НК РФ" федеральные законы и, таким образом, данные законы уже не могут регулировать налоговые отношения. С другой стороны, Конституция РФ не предусматривает различную силу или приоритет федеральных законов, имеющих одинаковый уровень правовой силы.

Как было указано в п. 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения первой части НК РФ" впредь до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять принятые в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения.

Данное положение стало основанием для разрешения большинства налоговых споров в пользу налогоплательщиков*(13).

9. К вопросу об иных источниках правового регулирования отношений в сфере налогообложения после 1 января 1999 года

9.1. Правовое регулирование налоговых правоотношений нормами неналогового законодательства: общие положения

Как было указано выше, отношения в сфере налогообложения регламентируются исключительно нормами законодательства о налогах и сборах. Об этом же свидетельствуют положения ст. 2 НК РФ. О том, что налоговые правоотношения могут регулироваться нормами иных отраслей права, а также иными отраслями законодательства в НК РФ ничего не сказано, что по нашему мнению, исключает возможность регламентации налоговых отношений иными

нормами, которые не входят в состав законодательства о налогах и сборах, даже, несмотря на то обстоятельство, что, как уже было указано выше, в подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ упоминается о неких "иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах". По нашему мнению, отношения в сфере налогообложения могут регламентироваться только законодательством о налогах и сборах, но никак не нормами, которые содержатся в иных нормативных актах, не отвечающим требованиям ст. 1 НК РФ.

Представляется, что требование об установлении норм, регулирующих налоговые правоотношения, исключительно нормами НК РФ и законодательством о налогах и сборах, принятыми в соответствии с НК РФ (т.е. "налоговыми законами"), обращено в первую очередь к законодателю и непосредственно действует только с 1 января 1999 года, т.е. после вступления НК РФ в силу.

Более того, можно предположить, что если после 1 января 1999 года законодатель вдруг "забудет" о ст. 1 НК РФ и примет какой-либо федеральный "неналоговый" закон, в котором предусмотрит налоговую норму, то она применяться не должна, так как это будет противоречить ст. 1 НК РФ, а сам НК РФ, как уже было указано выше, имеет приоритет перед иными федеральными законами о налогах и сборах. То же самое касается регионального и местного законодательства о налогах и сборах.

Между тем законодательство о налогах и сборах является неотъемлемой частью системы российского законодательства и не может существовать, действовать и развиваться абсолютно автономно. На практике пересечение налоговых и неналоговых норм встречается постоянно. Именно поэтому проблема соотношения норм налогового законодательства с нормами других отраслей права и законодательства, по-прежнему остается актуальной.

Например, определенное пересечение с нормами налогового законодательства может наблюдаться даже с такой "далекой" от налогообложения сферой, как трудовое законодательство. Так, регулирование минимального размера оплаты труда (далее оп тексту - МРОТ) традиционно входит в "компетенцию" трудового законодательства. Однако в ряде случаев, те или иные правила исчисления и уплаты налоговых платежей поставлены в зависимость непосредственно от МРОТ. Повышение МРОТ неизбежно влечет и повышение размера налоговых платежей, хотя формально их ставки остаются неизменными. В данном случае судебная практика исходит из того, что увеличение МРОТ и соответственно ставок налога (который рассчитывается исходя из МРОТ) не может являться изменением налогового законодательства, ухудшающим положение налогоплательщика. Поскольку такие увеличения не повлекли в целом изменения как системы налогообложения, так и деятельности налогоплательщика (постановление ФАС ДО от 14.11.2001 N Ф03-А73/01-2/2243).

9.2. Конституционное и налоговое законодательство

Конституционное законодательство, имеющее основополагающее значение для всех отраслей законодательства, права и правовых институтов, играет такую же роль и в отношении норм налогового законодательства. К примеру, Конституция РФ устанавливает приоритет международных соглашений над нормами национального налогового законодательства (ст. 15). Принципиальное значение для формирования и функционирования всей системы налогового законодательства имеет и норма российской Конституции, содержащаяся в ч. 1 ст. 15, согласно которой законы и иные правовые акты, принимаемые в РФ, не должны противоречить Конституции России. Кроме того, некоторые нормы конституционного права, не теряя своего значения, одновременно входят в состав налогового права.

Так, ст. 57 Конституции РФ содержит положение, согласно которому каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Эта норма является базовой, исходной для выработки принципов и механизмов правового регулирования налоговых отношений. Нормы этой статьи выполняют и охранительные функции по защите интересов всех налогоплательщиков⁽¹⁴⁾, поскольку запрещают необоснованное увеличение налогового бремени путем придания налоговым предписаниям обратной силы.

В подп. "з" ст. 71, подп. "и" ст. 72, ст. 75 и ч. 1 ст. 132 Конституции РФ устанавливается компетенция федеральных и местных органов власти по вопросам регулирования налоговых отношений. В то же время, ч. 3 ст. 104 и подп. "б" ст. 106 Конституции РФ регламентируют особенности принятия законов по вопросам налогообложения.

Тесная связь конституционного права и налогового права отчетливо проявилась в деятельности Конституционного Суда РФ по рассмотрению жалоб и запросов о конституционности актов налогового законодательства. Тем не менее, нормы конституционного права регулируют отношения, связанные с налогообложением, со свойственными ему особенностями, в определенном ракурсе. Как отмечают Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев: "В ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах Конституционный Суд РФ дает

толкования конституционных норм и формулирует основные принципы налогообложения и сборов... Изучение правовых позиций Конституционный Суд РФ по вопросам налогообложения в основном состоит в рассмотрении сформулированных в его постановлениях основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения"⁽¹⁵⁾.

В этой связи необходимо отметить, прямой взаимосвязи между конституционным и налоговым законодательством нет. Данное обстоятельство дало основание некоторым ученым предполагать, что основная часть проблем формирования налогового законодательства и практики его применения проистекает от недостатков всей системы российского законодательства и, в частности, ее фундамента (т.е. Конституции РФ - прим. Авторов), который образует конституционное, гражданское и административное законодательства"⁽¹⁶⁾.

9.3. Административное, финансовое и налоговое законодательство

Вопрос о соотношении норм административного и налогового законодательства всегда являлся и является в юридической литературе достаточно сложным а, по ряду положений, дискуссионным"⁽¹⁷⁾. Во многом это вопрос о соотношении административного права с правом финансовым, частью которого, традиционно, рассматривается право налоговое. М.В. Карасева отмечает, что и для финансового права, и для административного права метод правового регулирования один и тот же - метод властных предписаний, поэтому он не может выступать в качестве критерия при отграничении этих двух отраслей права"⁽¹⁸⁾.

Специфика предмета финансового права в сравнении с административным заключается в том, что в сферу финансово-правового регулирования включаются только те отношения с участием органов исполнительной власти, через которые непосредственно реализуется функция финансового обеспечения государства и муниципальных образований. Иначе говоря, предметом финансового права являются только те отношения, которые непосредственно обеспечивают образование, распределение и использование государственных и муниципальных денежных фондов. Предметом же административного права являются иные отношения, возникающие в связи с реализацией исполнительной власти"⁽¹⁹⁾.

Однако само финансовое право, как система правовых норм, регулирующих отношения в сфере финансовой деятельности государства не является самодостаточным и внесистемным, относительно правовой системы в целом. Исторически, как считает Р.О. Халфина, финансовое право как самостоятельная отрасль права, первоначально существовало в рамках государственного и административного права, и выделившись из них сохранило черты этих отраслей"⁽²⁰⁾. Данную точку зрения поддерживают не только другие ученые-правоведы, Б.Н. Иванов, М.И. Пискотин, С.Д. Цыпкин, М.В. Карасева и др."⁽²¹⁾, но также и специалисты в области истории права"⁽²²⁾.

Данное положение нельзя рассматривать в качестве особенности именно отечественной правовой системы, такая тенденция характерна и для зарубежных стран"⁽²³⁾.

Именно поэтому финансовое право "произрастает" в первую очередь из отрасли права административного, что предопределяет также все общие, а именно административно-правовые начала правового регулирования отношений в области финансов. Кроме того, особый метод правового регулирования финансовых отношений, в отрыве от административно-правового, практически отсутствует"⁽²⁴⁾.

В этой связи несомненно следует согласиться с Ю.А. Тихомировым, который пишет, что "... административное право служит своего рода "материнской отраслью" прежде всего для отраслей публичного права, "пропитывая" и поддерживая их своими подотраслями, институтами и нормами. Например, финансовое право со своими подотраслями бюджетного и налогового права впитывает нормы административного права о компетенции соответствующих органов исполнительной власти, об их взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами, административно-правовых санкциях и др."⁽²⁵⁾.

Таким образом, административное право с учетом специфических особенностей государственно-управленческой деятельности как правовой формы реализации исполнительной власти охватывает своим регулятивным воздействием очень широкий круг общественных отношений, в том числе и отношения в сфере налогообложения. Несмотря на сложность разграничения административного и финансового права необходимо учитывать, что общим у них является именно то, что значительная часть общественных отношений, отнесенных к ведению финансового права регулируется нормами административного права, с помощью "административно-правовых средств (например, установление налогов, обеспечение исполнения налоговых обязательств и обязанностей)". Так же необходимо отметить, что нормы административного права регулируют значительную часть финансового механизма, а правовая защита налоговых отношений осуществляется преимущественно в административно-правовом порядке.

Таким образом, финансовое право, в своем правовом регулировании финансовых отношений, непосредственно опирается на административное право, а также на тот инструментарий и методологию, которые накоплены в этой правовой отрасли, а соответственно налоговое право, имеющее административно правовую природу, регулирует особый вид административных отношений - отношений, связанных с налогообложением.

Как отмечает по этому поводу Б.Н. Топорнин: "Налоговое право - составная часть административного права, понимаемого в широком смысле. Оба они характерны тем, что предусматривают возможность активного управленческого воздействия на регулируемые отношения. Налоговые органы действуют посредством административных актов, которые ими же и выполняются. Эти органы правомочны накладывать на лиц, подлежащих налогообложению, не только чисто финансовые обязательства в виде уплаты налогов и сборов, но и обязательства подавать декларацию, являться по вызову в налоговые органы и т.д.... В рамках административного права налоговое право образует особую подсистему"⁽²⁶⁾.

С другой стороны, как указывает М.В. Кустова "взаимосвязь налогового права с административным обусловлена прежде всего тем, что значительная часть налоговых отношений складывается в сфере исполнительно-распорядительной деятельности государства"⁽²⁷⁾. И действительно, в определенных пределах государственно-властные полномочия налогового характера предоставлены также финансовым, таможенным и иным исполнительным органам государственной власти, а значительная часть отношений, входящих в предмет налогового права, обнаруживает элементы их административно-правовой природы.

Некоторые ученые правоведы прямо говорят об "отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах", об "административных отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах", или и об "административном регулировании в налоговой сфере"⁽²⁸⁾.

Дополнительным аргументом в пользу позиции о том, что налоговые отношения имеют административно правовую природу является и то обстоятельство, что судебная практика, применяя аналогию закона в сфере налоговых правоотношений, исходит из того, что в случае коллизии применению подлежат нормы административного права⁽²⁹⁾. Именно такое заключение следует, в частности, из подготовленного Высшим Арбитражным Судом РФ Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушение налогового законодательства⁽³⁰⁾.

Следы тесного взаимодействия административного права и налогового права можно найти в принципах и порядке взимания налога, налогового контроля, привлечения к ответственности, обжалования⁽³¹⁾.

Кроме того, тесное взаимодействие этих двух отраслей законодательства наблюдается в том, что исполнение обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах со стороны должностных лиц организаций обеспечивается нормами КоАП РФ - гл. 14 КоАП РФ "Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг" (ст.ст. 15.3, 15.4, 15.5, 15.6, 15.7, 15.8, 15.9, 15.10), а также в одной из норм гл.16 КоАП РФ "Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушения таможенных правил)", а именно в ст. 16.22 КоАП РФ "Нарушение сроков уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ".

Об административно-правовой природе ответственности в сфере налогообложения, регулируемой законодательством о налогах и сборах свидетельствуют и современные исследования в области науки административного права⁽³²⁾.

Интересно также отметить и то обстоятельство, что даже представители экономической науки, рассматривая систему управления государством налоговых отношений, терминологически обозначают ее как "налоговое администрирование"⁽³³⁾.

В этой связи необходимо отметить, что определенное, причем чисто условное, разграничение между административным и налоговым правом можно провести по кругу субъектов, регламентация деятельности которых осуществляется данным отраслями законодательства. Если административное законодательство регламентирует отношения между органами исполнительной власти, юридическими лицами, физическими и должностными лицами, то нормы налогового законодательства регламентируют отношения между фискальными органами государства и налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными обязанными лицами. Однако представляется, что любые "как бы различия" между административным и налоговым законодательством не могут иметь какого-либо принципиального значения.

Суть предметного разделения административного и финансового права лежит не в плоскости "разные отношения", а в том, что для целей детального и подробной регламентации отношений в сфере налогов и финансов, лежащих в рамках единой сферы управленческой деятельности государства, объективно необходима "специализация". Они соотносятся как "целое - часть". Регулирование финансовых, и соответственно налоговых отношений, по сути своей, это регулирование административно-правовых отношений (через административно-правовой метод),

возникающих и проявляющихся в сфере государственных финансов и налогов. Ведь не случайно, С.С. Алексеев, еще в 1997 году называл финансовое право "специальной" отраслью права*(34).

Что касается непосредственно права налогового, то в данном случае, мы имеем дело со вторичной специализацией норм административного права. Выделившись из недр права административного, пройдя через правовой режим финансового права, налоговое право приобретает свое самостоятельное качество, и вырабатывает свой режим правового регулирования.

Нормативное "профильное" регулирование, которое складывается в рамочной и в определенной степени замкнутой сфере отношений, и которое предназначено для регламентации специфических связей в одной сугубо специальной области, особо характерно для налогового права.

Тем более, что данная правовая регламентация налоговых правоотношений с 1 января 1999 года осуществляется в налоговой сфере не разрозненной совокупностью финансово-правовых норм, а "возглавляется" кодифицированным законодательным актом, который комплексно унифицировал не только предмет правового регулирования налоговых отношений, но и установил особые юридические средства регулирования ("юридический инструментарий") - установления и формы, касающиеся способов возникновения прав и обязанностей, средств юридического воздействия, способов защиты прав, процедурно-процессуальных форм и т.д.*(35).

9.4. Бюджетное и налоговое законодательства. Приоритет (специальный характер) норм налогового законодательства по отношению к нормам бюджетного законодательства

Имманентная связь сферы налоговых отношений с финансово-бюджетной системой государства позволило некоторым ученым отождествлять предмет налогового и бюджетного законодательства, последняя из которых представляет собой крупнейшее подразделение финансового права. По мнению И.И. Кучерова предмет "бюджетного права следует определить как совокупность отношений, возникающих между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы"*(36). О том, что "отношения, возникающие в связи с образованием распределением и использованием бюджетов как составной части финансовой системы государства", пишут и авторы учебного пособия "Бюджетное право" (Под ред. проф. А.М. Никитина. М. 2001)*(37).

Вышеуказанное отождествление обусловлено тем, что общим моментом в исследовании природы налоговых и бюджетных отношений является, по словам А.В. Никитиной "процесс трансформации налога в налоговый доход бюджета"*(38). Кроме того, как отмечает А.Н. Козырин, обращаясь к опыту правового регулирования налоговых отношений в зарубежных странах, бюджет и другие важнейшие финансовые законы, принимаемые в его развитие, вообще являются отправной точкой текущего налогового законодательства. Центральное место бюджета в налоговом нормативном массиве закрепляется в некоторых странах на конституционном уровне*(39).

И действительно, сравнивая определение налогового платежей (налога или сбора) и налогового дохода в российском налоговом и бюджетном законодательстве (ст. 8 НК РФ и ст. 49, 50 Бюджетного кодекса РФ), можно выделить такие их общие характеристики, как - безвозмездность, денежное выражение и наличие цели по материальному обеспечению деятельности государства.

Нормы бюджетного законодательства не регламентируют непосредственно отношения по порядку и условиям формирования и образования бюджетов, они определяют перечень его доходных статей, а также устанавливают порядок зачисления налогов и сборов на бюджетные счета. Например, нормы бюджетного законодательства устанавливают нормативы распределения федеральных налогов и сборов между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ, регулируют особенности отношений в части возврата налоговых платежей и т.д., что способствует эффективному осуществлению финансового планированию, своевременному и полному выполнению налоговых обязательств*(40).

Однако эти нормы не регулируют условия и порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, а так же не регламентируют иные отношения и аспекты, объективно сопутствующие российской налоговой системе.

Иными словами налоговые платежи составляют основу доходной части бюджета, поэтому при формировании бюджетов каждого уровня учитываются возможности налоговой системы. С другой стороны, установление налогов и сборов обусловлено потребностями государства и муниципальных образований в наполнении бюджета.

Так, в согласно п. 1 ст. 39 Бюджетного кодекса РФ доходы бюджета формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством РФ. Анализируя нормы НК РФ, видно,

что там постоянно делается отсылка к положениям бюджетного законодательства, когда речь идет о распределении и зачислении налогов в "соответствующий бюджет" (п. 1 ст. 24, п. 1, 4 ст. 46, п. 8 ст. 48, п. 4 ст. 49, п. 10 ст. 50, п. 1, 3 ст. 60, п. 3 ст. 63 НК РФ).

Данный эффект взаимной обусловленности двух сфер общественных отношений и соответственно бюджетной и налоговой отраслей законодательства, неизбежно вызывает коллизию законов, которая в теории права определяется как расхождение содержания (столкновение) двух или более формально действующих нормативных актов, изданных по одному и тому же вопросу^{*(41)}.

Во избежание коллизий, которые негативно сказываются на результативности правового регулирования соответствующих правовых отношений, законодательство и правоприменительная практика должны сформулировать соответствующие принципы взаимодействия тех или иных норм.

При возникновении коллизии норм бюджетного и налогового законодательства, ее разрешение (т.е. выбор того нормативного акта, который должен быть применен к рассматриваемому случаю) осуществляется на основе принципа о приоритете специальной правовой нормы, над правовой нормой общего характера, если первая не отменена изданным позднее общим актом.

Как было указано в п. 46 Постановлении Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" в случае установления законодателем параллельной нормы (в частности, аналогичными стали нормы ст. 133 НК РФ и ст. 304 Бюджетного кодекса РФ), в силу ст. 1 и ст. 41 Бюджетного кодекса РФ налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству.

Конституционный Суд РФ, поддерживая данную позицию, в своем Постановлении от 23.04.2004 N 9-П указал о том, что федеральный закон о федеральном законе создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в иных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т.е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходимость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств и потому не может в качестве *lex posterior* (последующего закона) изменять положения других федеральных законов, в том числе федеральных законов о налогах, а также материальных законов, затрагивающих расходы РФ, и тем более - лишать их юридической силы.

Так же и судебная практика указывает, что споры из налоговых отношений должны рассматриваться исходя из норм законодательства о налогах и сборах. Именно поэтому например, участниками налоговых споров не могут выступать лица, не указанные в ст. 9 НК РФ. В частности, органы местной исполнительной власти, которые, даже будучи заинтересованы в полном исполнении налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов, и как получатели бюджетных доходов от последнего, не находятся с ним в налоговых правоотношениях и не имеют права требовать от него исполнения этих обязанностей (постановление ФАС СЗО от 07.08.2003 N А42-1110/03-29).

Вместе с тем, необходимо отметить, что данное правило непоследовательно выдерживается современной как законотворческой, так и судебной практикой.

Например, ст. 115 Федерального закона от 22 февраля 1999 года N 36-ФЗ "О федеральном бюджете на 1999 год" было введено новое понятие - реструктуризация налоговой задолженности, которое отсутствует в тексте НК РФ, а правовое регулирование реструктуризации данным бюджетным законом полностью расходится с теми положениями, которые предусмотрены НК РФ для отсрочки и рассрочки налоговых платежей. Данное обстоятельство по мнению В.Г. Панскова безусловно противоречит положениям НК РФ^{*(42)}.

Также и судебная практика указывает, что индексация ставок земельного налога федеральными законами на соответствующий финансовый год обоснованна, так как закон о бюджете должен исполняться в том периоде, на который он принимается. Как следствие, для бюджетного законодательства, которое фактически регулирует налоговые отношения в части исчисления налогов по новой ставке, не подлежит применению специальный порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, предусмотренный п. 1 ст. 5 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 23.03.2004 N 5063/03).

Как по этому поводу указывает Конституционный Суд РФ в данном случае нормами, установившими новые средние ставки земельного налога, конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законом, ухудшающим положение налогоплательщиков, нарушено не было, как не было нарушено и требование о соблюдении определенного разумного срока, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционный режим стабильных условий хозяйствования, выводимый из Конституции РФ (Определение КС РФ от 12.05.2003 N 186-О, от 06.02.2004 N 45-О, от 06.02.2004 N 48-О).

Данная непоследовательность свидетельствует, что в условиях отсутствия гармонизации

бюджетного и налогового законодательства, даже общие правила разрешения коллизии законов могут не действовать, а законодатель и правоприменитель, причем, в лице высших судебных инстанций страны, могут разрешать споры в зависимости от принципов целесообразности, игнорируя формальные правила толкования норм законодательства.

С другой стороны, как правильно отмечает М.В. Кустова, основой разграничения налогового и бюджетного права может служить определение момента исполнения налоговой обязанности, позволяющего считать завершенным процесс изъятия в налоговой форме части имущества плательщика. За рамками такого изъятия движение финансовых средств должно регулироваться бюджетным правом*(43).

По одному из конкретных дел арбитражный суд указал, что содержание норм НК РФ позволяет сделать вывод о том, что к ответственности по ст. 133 НК РФ подлежат привлечению банки, которые являются по отношению к налогоплательщику обслуживающими, т.е. в которых открыты счета последнего. Участие других банков (не являющихся обслуживающими счета налогоплательщиков) в операциях по перечислению и зачислению налоговых платежей на счета соответствующих бюджетов находится за рамками налоговых правоотношений. Именно к таким банкам должна применяться ответственность по ст. 304 Бюджетного кодекса РФ (постановление ФАС СЗО от 11.10.2002 N А42-4804/02-17).

Но не только нормы налогового законодательства влияют на действие норм бюджетного законодательства. Как было указано выше, влияние норм налогового и бюджетного законодательства друг на друга является взаимным. Например, в соответствии со ст. 53, 59, 64 Бюджетного кодекса РФ установление и введение налогов, их отмена или изменение возможны только путем внесения соответствующих изменений в соответствующее налоговое законодательство (В данном случае Бюджетный кодекс РФ применяет именно такую терминологию, что свидетельствует о несогласованности действия норм бюджетного и налогового законодательства. По нашему мнению, здесь законодатель не может иметь в виду ничего иного, кроме как акты законодательства о налогах и сборах, определение которых содержится в ст. 1 НК РФ).

Акты федеральных, региональных и местных органов представительной власти о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство РФ, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год. Внесение изменений и дополнений в законодательство РФ о налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в соответствующий акт о бюджете на текущий финансовый год.

Орган местного самоуправления предоставил льготы по налогу на землю в течение финансового года без внесения изменений и дополнений в нормативный акт о бюджете на текущий финансовый год. Прокурор обжаловал соответствующий нормативный акт в суд, указав, что при вынесении данного акта нарушена ст. 64 Бюджетного кодекса РФ, так как при принятии решений, которые влекут уменьшение доходной части городского бюджета, должны быть внесены соответствующие изменения в нормативный акт о бюджете на текущий финансовый год. Орган местного самоуправления возражал против жалобы, указывая, что установление налоговых льгот изменений доходной части бюджета не повлекло, так как при утверждении бюджета города не указанные расходы создается резерв.

Суд заявление удовлетворил, указав, что в нарушении ст. 64 Бюджетного кодекса РФ внесение изменений и дополнений в правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах, предполагающие их вступление в течение текущего финансового года, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в правовой акт органа местного самоуправления о местном бюджете на текущий финансовый год. Создание резерва не влияет на рассмотрения вопроса по существу, так как подобный подход нарушает принцип полноты отражения доходов и расходов бюджетов (ст. 32 Бюджетного кодекса РФ) и не может быть учтен при оценке правомерности решения органа местного самоуправления (решение АС Вологодской области от 17.11.2003 N А13-6886/03-19).

9.5. Таможенное и налоговое законодательство

Налоговое право соприкасается с таможенным правом. В части взимания таможенных платежей - таможенной пошлины, налога на добавленную стоимость и акциза, отнесенным к федеральным налогам и сборам, действуют специальные нормы, содержащиеся в таможенном законодательстве, если иное прямо не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Тем не менее, необходимо подчеркнуть, что при установлении таких платежей должны соблюдаться конституционные требования к законодательному регулированию любых финансовых обременений и к ограничениям прав и свобод граждан (части 2 и 3 статьи 55, статья 57

Конституции РФ). Иными словами, правовой режим данных платежей аналогичен режиму иных налоговых платежей и на данные таможенные платежи в полной мере распространяют свое действие конституционные принципы налогообложения, обозначенные в многочисленных Постановлениях Конституционного Суда РФ по налоговым вопросам. При этом таможенным законодательством могут предусматриваться особенности правового регулирования отношений по взиманию данных платежей.

9.6. Бухгалтерское и налоговое законодательство

Связь норм бухгалтерского и налогового законодательства обусловлена, прежде всего, тем, что правила и требования бухгалтерского учета во многом влияют на порядок исчисления размера налога, и в конечном итоге, на правильность исполнения налогоплательщиком его обязанности по исчислению и уплате налогов. Так, в соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Таким образом, соблюдение норм бухгалтерского законодательства является во многих случаях необходимым условием для соблюдения норм законодательства о налогах и сборах. Вместе с тем, необходимо учитывать, что нормы бухгалтерского законодательства влияют на порядок исчисления налогов косвенно, поскольку бухгалтерский учет выступает системой сбора информации для правильной уплаты налогов.

Для обеспечения правильности исчисления размера налога законодательством о налогах и сборах установлена обязанность налогоплательщика по представлению бухгалтерской отчетности в налоговые органы (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ) и по обеспечению сохранности данных бухгалтерского учета в целях налогового контроля (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

За непредставление в установленные сроки документов, составление и предоставление которых предусмотрено Федеральным законом "О бухгалтерском учете" (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и т.д.) предусмотрена ответственность в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ), так как показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках в ряде случаев непосредственно влияют на исчисление ряда налоговых платежей (налог на прибыль, налог на имущество и т.д.). (постановление ФАС ВСО от 14.12.2001 N А33-10909/01-СЗ-Ф02-3111/01-С1; постановление ФАС СКО от 13.06.2001 N Ф08-1653/2001-507А).*(44).

За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ст. 120 НК РФ предусмотрены соответствующие меры ответственности - штраф. При этом под грубым нарушением понимается отсутствие первичных документов или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика*(45).

Как указал по этому поводу Конституционный Суд РФ в Определении от 15.01.2003 в силу объективной предметной взаимосвязи объектов налогообложения и хозяйственной деятельности организации взимание налогов и сборов в строгом соответствии с законом, эффективный налоговый контроль возможны только в условиях соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и составляемой на его основе бухгалтерской отчетности, т.е. единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности. Поэтому законодатель именно в рамках законодательства о налогах и сборах установлены обязанности в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", обеспечение в течение 4 лет сохранности данных бухгалтерского учета, а также ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

С другой стороны, операции по исчислению и уплате налогов сами являются объектами бухгалтерского учета*(46).

9.7. Гражданское и налоговое законодательство

Нормы налогового законодательства не регулируют, да и по своей правовой природе и предназначению не могут регулировать отношения, связанные с порядком осуществления хозяйственно-финансовой деятельности субъектов предпринимательства (вещные, договорные, личные неимущественные и др.). Подобное регулирование - исключительная прерогатива норм гражданского законодательства.

Согласно ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Следовательно, по общему правилу, нормы гражданского права не могут быть применены к налоговым отношениям. Данное положение, разграничивающее имущественные гражданско-правовые отношения и имущественные налоговые отношения чрезвычайно важно, поскольку последние, так же как и первые носят непосредственно имущественный характер (Так, еще в 1955 году С. Цыпкин отмечал, что невыполнение налогового обязательства влечет за собой причинение материального ущерба государству, нарушение общегосударственных интересов*(47)). Данное положение в настоящий момент является общепризнанным в науке российского налогового права*(48).

Именно поэтому позиция, в соответствии с которой налоговые отношения имеют большое сходство с гражданско-правовыми - достаточно распространена, так как и те и другие складываются в экономической сфере общественной жизни, где в качестве доминирующих прочно закрепились гражданско-правовые отношения.

Более того, как указал Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 17.06.2004 N 12-П публичный характер бюджетно-правового регулирования не исключает в то же время применения к бюджетным отношениям положений гражданского законодательства, но только в случаях прямо предусмотренных федеральным законодательством. Из наличия имущественных начал в бюджетных правоотношениях и одновременно - властного характера правового регулирования в этой сфере исходит и непосредственно ГК РФ.

Однако, несмотря на кажущееся внешнее сходство, налоговые отношения по своей правовой природе далеки от гражданско-правовых. Правила, по которым строятся гражданско-правовые отношения, не могут применяться в качестве регулятора налоговых правоотношений*(49).

Как было указано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.04.1999 N 7486/98 нормы законодательства о налогах и сборах не соотносят порядок исчисления и уплаты налогов с выполнением требований других отраслей законодательства, в том числе и гражданского. Налог исчисляется и уплачивается исключительно на основании и в соответствии с теми правовыми нормами, которые содержатся в законодательстве, регулирующем условия налогообложения.

Так же и складывающаяся судебная практика, при возникновении тех или иных коллизий между гражданским и налоговыми законодательством указывает, что налоговые правоотношения регулируются императивными нормами налогового законодательства, которые носят публично-правовой характер. Поэтому гражданско-правовое регулирование не может быть применено к налоговым отношениям (постановление ФАС СЗО от 09.07.2002 N А56-8072/02, постановление ФАС ВСО от 24.12.2002 N А33-7652/02-С3-Ф02-3750/02-С1, постановление ФАС СКО от 25-27.06.2003 N Ф08-2218/2003-824А).

Однако из вышеуказанного правила могут быть установлены соответствующие исключения: федеральным законом может быть установлено, что те или иные положения гражданского законодательства непосредственно применяются и к налоговым отношениям. Например, в соответствии с п. 2 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. В соответствии с п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика - организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством.

Именно поэтому для правильного применения норм соответствующего законодательства в каждом конкретном случае, необходимо выяснить - какие отношения складываются между сторонами: гражданско-правовые или налогово-правовые.

Например, исследованию правовой природы отношений, складывающихся между соответствующих субъектов, уделил особое внимание Верховный суд РФ, вынося 10.12.1996 Решение о порядке применения Федерального закона от 12 августа 1996 года "О внесении изменений и дополнения в п. 2 ст. 855 ГК РФ" в отношении очередности списания со счетов налогоплательщиков денежных средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет. Изучив складывающиеся между предприятием и банком отношения, суд пришел к выводу о том, что отношения, связанные с очередностью списания денежных средств с банковского счета клиента, относятся к гражданско-правовым, а не к налоговым отношениям и, следовательно, к ним применяются нормы гражданского законодательства, а именно статья 855 ГК РФ. Суд также отметил, что в ч. 6 ст. 15 Закона "Об основах налоговой системы в РФ" содержится гражданско-правовая, а не налоговая норма.

Приведенный пример еще раз подтверждает, что при использовании положений п. 3 ст. 2 ГК РФ нельзя ориентироваться на общую отраслевую принадлежность нормативного акта.

Образно можно представить, что все гражданские отношения лежат в горизонтальной плоскости, а все налоговые отношения - в вертикальных плоскостях, причем горизонтальная

плоскость служит для них основанием. Говоря о соотношении налогового права и права гражданского, необходимо подчеркнуть приоритет гражданского права как частного над налоговым правом как публичным. Так, по словам Э.Н. Нагорной, гражданско-правовой принцип свободы договора, не может нарушаться налоговыми органами, а пределы вторжения гражданского законодательства в сферу административных и иных властных отношений ограничены действующим законодательством*(50). Данное положение, иллюстрируется автором и примерами из судебной-арбитражной практики (постановление ФАС МО от 11.10.1999 N КА-А40/3248-99, от 15.08.2000 N КА-А40/3658-00).

Налоговое законодательство не может вмешиваться в регулирование гражданских правоотношений, не может прямо принуждать к осуществлению той или иной хозяйственной деятельности на тех или иных условиях. Оно не регулирует поведение участников гражданского оборота. Налоговое законодательство располагает лишь косвенными способами воздействия на экономические отношения.

Однако вышеуказанное не означает, что нормы гражданского и налогового законодательства действуют не взаимодействуют. По словам А. Курбатова взаимодействие этих двух отраслей законодательства осуществляется в следующих формах:

а) определение оснований возникновения налоговых обязательств в зависимости от результатов оценки деятельности налогоплательщика с точки зрения гражданского права;

б) определение порядка налогообложения (в том числе возможность применения льгот по налогам) через оценку вида правоотношений*(51).

Так, в этой взаимосвязи двух различных отраслей законодательства необходимо учитывать, что в ряде случаев традиционные и устойчивые категории гражданского права довольно часто, будучи помещены в налоговые нормы, приобретают отличный от них смысл, да еще и подкрепленный специфическим толкованием налоговых органов. Таким образом, прослеживается зависимость и смысловая подчиненность положений налоговых норм, использующих понятия гражданского права. Их относительная самостоятельность ограничена сферой регулирования властных отношений по налогообложению*(52).

Данное положение неоднократно подтверждалось правовыми позициями Конституционного Суда РФ. Так по одному из дел было указано, что содержащиеся в п. 2 ст. 11 НК РФ нормы, имеют специально-терминологическое значение, а нормы-дефиниции предназначены для применения исключительно в целях налогообложения (Определение Конституционного Суда РФ от 06.06.2002 N 116-О).

Такой же подход преобладает и в судебной-арбитражной практике. Так, по одному из дел арбитражный суд прямо указал, что правовое содержание категории "обособленного подразделения организации" по п. 2 ст. 11 НК РФ шире правового содержания категории "обособленного подразделения юридического лица" по ст. 55 ГК РФ. И если ГК РФ предусматривает только две формы структурной организации юридического лица - филиал или представительство, то налоговое законодательство предусматривает возможность создания так называемых обособленных подразделений организации, которые по своему правовому положению не могут быть отнесены ни к филиалам, ни к представительствам (постановлении ФАС ЦО от 06.05.2003 N А09-585/03-30).

Но в ряде случаев, неурегулированность соотношения норм налогового и гражданского законодательства неизбежно влечет возникновение проблем при применении норм налогового законодательства. Однако в любом случае необходимо учитывать, что гражданское и налоговое законодательство имеют различную правовую природу и автоматического "пересечения" гражданских и налоговых правоотношений происходить не может.

Так, например, признание сделки недействительной, изменяет гражданско-правовые обязательства сторон. По этой причине представители налоговых органов считают, что изменение гражданско-правового режима отношений влечет изменение и налогового режима, изменяет налоговые обязательства сторон, что влечет за собой доначисление налогов, а иногда и применение штрафных санкций. Проблема усугубляется также еще и тем, что налоговое законодательство практически никак не регулирует вопросы о налоговых последствиях признания гражданско-правовых сделок недействительными.

Еще до вступления в силу первой части НК РФ, сложившаяся судебная практика позволяла налоговым органам по своему усмотрению устанавливать фактическое содержание договорных отношений между сторонами для целей налогообложения. Причем какая-либо процессуальная процедура признания сделок недействительными в этом случае была необязательна. Суть данной позиции в том, что налоговые и судебные органы квалифицировали сделки и операции налогоплательщика не по их гражданско-правовой сути, а по их содержанию "для целей налогообложения".

Как было установлено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 N 367/96 предприятие "Сибсервис", регулярно получая заемные средства, не включало их в облагаемый оборот по НДС (заемные средства НДС не облагаются). Возврат займов осуществлялся

производимой продукцией. Такого рода операции позволили "Сибсервис" исключить из налогооблагаемого оборота часть товаров, фактически реализованных потребителям (возврат займа также не облагается НДС). Однако ВАС РФ поддержал позицию налоговых органов о том, что организация заключала не кредитные договоры, а поставляло продукцию на условиях предоплаты, поскольку отношения с клиентами (покупателями) фактически сложились именно таким образом (поставка, подряд), независимо от названия договора. Данное обстоятельство позволило "формально" заемные средства, рассматривать как авансы полученные, что предопределило их облагаемость НДС.

Данный подход можно считать оправданным, поскольку судебный вердикт по вышеуказанному делу полностью соответствует так называемой доктрине "деловая цель", широко применяемой налоговыми органами США и стран Европейского Союза в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Согласно этой доктрине гражданско-правовая сделка, создающая определенные налоговые преимущества для сторон, может быть признана недействительной, если она не достигает деловой цели. При этом налоговая экономия сама по себе не признается в качестве деловой цели сделки*(53).

Необходимо отметить, что подобный подход сохранился и после вступления в силу с 1 января 1999 года первой части НК РФ и действует и в настоящее время. Вместе с тем, НК РФ в ст. 45, установлены специальные правила и процедуры налогообложения, в случае, если, по мнению налоговых органов налогоплательщик неправильно применил тот или иной режим налогообложения по причине неверной квалификации сделки или своей деятельности.

Гражданское законодательство не предусматривает такого правового института как "переквалификация" сделки, поэтому представляется, что пересмотр гражданско-правовых отношений может осуществляться исключительно для целей налогообложения. Это означает, что взыскание налога в судебном порядке должно производиться не только в случае, когда, по мнению налоговых органов, имеет место заключение ничтожной или оспоримой сделки, но и во всех иных случаях пересмотра того или иного налогового режима сделки, например, когда речь идет о признании договора незаключенным или в случае, когда фактические действия сторон (и выбранный ими режим налогообложения) не соответствуют характеру их гражданско-правовых отношений (Подробнее по этому вопросу см. Брызгалин А.В. Налоговые проблемы признания гражданско-правовой сделки недействительной*(54).

Причем налоговые последствия совершения и исполнения сделок является одним из самых важных объектов исследования при проведении налоговых проверок*(55).

Другим случаем "переквалификации" сделок является применение положений ст. 40 НК РФ, в соответствии с которой по общему правилу для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами гражданско-правовой сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Вместе с тем, при определенных условиях, гражданско-правовое условие о цене договора может быть пересмотрено исключительно для целей налогообложения, т.е. для целей определения налогового обязательства налогоплательщика*(56).

Налоговые последствия недействительности сделки в виде взимания недоимки по налогу будут зависеть также и от того, есть ли экономическое основание для взимания налога в каждом конкретном случае. Это связано с тем, что в соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ налог должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным. При этом основанием для взимания налога является наличие объекта налогообложения, т.е. получение дохода или прибыли, приобретение имущества, увеличение его стоимости, появление иного блага, как в результате экономической деятельности налогоплательщика, так и по другим основаниям, не связанным с такой деятельностью (ст. 38 НК РФ).

В связи с этим недействительность сделки сама по себе еще не означает, что отсутствует или, наоборот, имеет место экономическое основание для взимания налога. Налоговые последствия недействительности сделки могут последовать только в том случае, когда они реально ведут к изменению (исчезновению или возникновению) экономического основания для взимания налога.

Иными словами, при определении того или иного режима налогообложения необходимо исходить из приоритета экономического содержания над правовой формой, а дефекты самой правовой формы не должны влиять на экономическую сущность налогообложения.

Так, например, по нашему мнению, при признании договора аренды недействительным, незаконным выступает основание платежа, основание расхода, однако реальность самого факта платежа (экономический подход) и соответственно расхода сомнению не подвергается. Затраты были, и с экономической точки зрения они использовались и участвовали в формировании себестоимости продукции (работ, услуг). Таким образом, факт признания договора аренды недействительным не является основанием для пересмотра формирования расходной составляющей при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

9.8. Уголовное и налоговое законодательство

Уголовное законодательство содержит несколько составов налоговых преступлений: ст. 198 УК РФ "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица", ст. 199 УК РФ "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации", ст. 199.1 УК РФ "Неисполнение обязанностей налогового агента", ст. 199.2 УК РФ "Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов".

Иначе говоря, связь налогового и уголовного права двояка. С одной стороны, данные многие нормы уголовного права направлены на защиту тех объектов, которые являются объектами регулирования налоговым правом - налоговых отношений. С другой стороны, квалификация уголовного преступления просто невозможна без применения категорий налогового права и норм налогового законодательства, поскольку обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов, порядок представления тех или иных налоговых и бухгалтерских документов, порядок определения доходов и расходов регламентируются именно нормами налоговым законодательством.

9.9. Процессуальное и налоговое законодательство

Законодательство о налогах и сборах взаимодействует с гражданско-процессуальным и арбитражно-процессуальным законодательством. Так, НК РФ непосредственно предусматривает регулирование тех или иных налоговых правоотношений непосредственно нормами процессуального законодательства (ст. 10, п. 5 ст. 48, п. 3 ст. 104, п. 1, 2 ст. 105, п. 2 ст. 138, 148).

Возможность обращения участников налоговых отношений в арбитражный суд и суд общей юрисдикции также предусмотрена как НК РФ, так и непосредственно Арбитражным процессуальным (ст. 212, 213) и Гражданским процессуальным кодексами РФ.

Гл. 26 Арбитражного процессуального кодекса РФ - "Рассмотрение дел о взыскании обязательных платежей", регулирует процессуальные особенности решения вопросов, связанных с взысканием налоговых платежей в судебном порядке. В соответствии со ст. 122 Гражданского процессуального кодекса РФ судебный приказ выдается в случае, если заявлено требование о взыскании с граждан недоимок по налогам, сборам и другим обязательным платежам.

Кроме того, нормами процессуального законодательства установлено, что определение размера, уплата, отсрочка, рассрочка, освобождение от уплаты и возврат государственной пошлины регулируются нормами законодательства о налогах и сборах (ст. 102 Гражданского процессуального кодекса РФ - "Уплата государственной пошлины", ст. 88 Арбитражного процессуального кодекса РФ - "Судебные расходы").

Применение аналогии закона и аналогии права для разрешения пробелов в законодательстве о налогах и сборах, этим законодательством не предусмотрено, однако в п. 6 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса РФ, такая возможность непосредственно следует*(57).

В общем плане, можно сказать, что основной формой взаимодействия норм налогового и процессуального законодательства, является обоюдное и взаимное наличие в соответствующих актах каждой отрасли законодательства норм, отсылающих правоприменителя к тем или иным нормам соответствующих актов той или иной отрасли законодательства.

Можно также отметить, что соприкосновение указанных отраслей законодательства происходит в основном только в случае возникновения конфликтных ситуаций между налоговыми органами и обязанными участниками налоговых отношений, в случае реализации права (для налоговых органов - обязанности) на обращение в суд.

9.10. Муниципальное и налоговое законодательство

В соответствии с п. 4 ст. 12 НК РФ, п. 1 ст. 39 Закона РФ "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ", а также подп. п. 1 ст. 8 Закона РФ "О финансовых основах местного самоуправления в РФ" местным органам представительской власти предоставлено право самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы, предусмотренные НК РФ.

Учитывая, что муниципальное право - комплексная отрасль права*(58), отношения, связанные с правом органов местного самоуправления по введению местных налогов и сборов в предмете муниципального законодательства установлены в рамочной, или статусной форме, в то время как порядок, условия и пределы реализации этого права, непосредственно определены нормами законодательства о налогах и сборах.

10. О возможности и пределах применения аналогии в правовом регулировании отношений в сфере налогообложения

В практике применения норм законодательства о налогах и сборах иногда возникают ситуации, когда спорное правоотношение по своей природе и содержанию входит в сферу правового регулирования этой отрасли законодательства, но конкретной ее нормой какое-либо регулирование не предусмотрено. Отсутствие конкретной нормы, необходимой для регламентации отношения, входящего в сферу правового регулирования свидетельствует о наличии пробела в законодательстве*(59).

В этой ситуации, когда имеется пробел, одним из способов его разрешения является специальные приемы: аналогия закона и аналогия права.

Необходимо отметить, что в теории права аналогия закона - это применение к не урегулированному в конкретной норме спорному отношению нормы права, регулирующей сходные отношения*(60).

Под аналогии права, понимается применение к неурегулированному в конкретной норме спорному отношению, при отсутствии нормы, регулирующей сходный отношения, общих начал и смысла законодательства*(61).

Таким образом, аналогия служит средством разрешения конкретных спорных ситуаций при наличии пробела в праве, т.е. когда определенный вопрос должен решаться юридическими средствами, но такое его решение не предусмотрено законодательством или предусмотрено не полностью*(62).

Непосредственно, нормами первой части НК РФ и нормами иных актов законодательства о налогах и сборах возможность регулирования налоговых правоотношений по аналогии не установлена. В НК РФ нет прямого запрета на применение аналогии, подобного содержащемуся в ст. 3 УК РФ, но нет в НК РФ и нормы, как, например, в ст. 6 ГК РФ, прямо предписывающей применять налоговое законодательство по аналогии

Исходя из представлений общей теории права, применение права по аналогии не допускается при определении мер уголовной и административной ответственности*(63).

Также и судебная практика в ряде случаев прямо указывает, что налоговое законодательство не предусматривает возможности применять нормы закона по аналогии. Так, в п. 7 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 N 41 "Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков" было указано, что налоговое законодательство не предусматривает возможности применять нормы закона по аналогии. Данный подход применяется арбитражными судами и в конкретных судебных делах.

Например:

- МНС РФ не вправе положениями нормативных актов применять аналогию в отношении субъекта и элементов налогообложения, поэтому распространение на организации инвалидов, которые в 2001 году не являлись плательщиками налога на прибыль обязательств по уплате этого налога в 2002 году неправомерно (Решение ВАС РФ от 14.05.2003 N 2842/03);

- схожие функции, выполняемые сотрудниками общественной правозащитной организацией по представительству в суде, не дают право по аналогии закона уплачивать налоги в том же налоговом режиме, который установлен для коллегий адвокатов (постановление ФАС СКО от 05.11.2001 N А08-3602/2001, от 13.03.2003 N Ф08-693/2003-259А);

- к требованию налогового органа к налогоплательщику о предоставлении им документов бухгалтерского и налогового учета, не могут быть применены положения ст. 69 НК РФ "Требование об уплате налога и сбора", так как аналогия в налоговом законодательстве не применима (постановление ФАС УО от 29.07.2002 N Ф09-1549/02-АК);

- применение аналогии права при регулировании налоговых отношений, связанных с установлением основных элементов налогообложения, в том числе срока уплаты налога, не допускается. Поэтому срок уплаты налога на пользователей автодорог, установленный для отчислений в Федеральный дорожный фонд, не может распространяться на отчисления в территориальный дорожный фонд (постановление ФАС ВСО от 24.10.2002 N А19-12887/01-15-32-Ф02-3122/02-С1);

- нормы налогового законодательства об ответственности не могут применяться по аналогии, поэтому отсутствие в налоговом законодательстве срока предоставления декларации по налогу на пользователей автодорог исключает ответственность по ст. 119 НК РФ (Постановление АС Свердловской области от 13.09.2002 N 60-9860/02-С5).

Однако вопрос о полном и абсолютном неприменении аналогии закона и аналогии права в процессе разрешения спорных ситуаций в сфере налоговых правоотношений до сих пор остается дискуссионным.

Представляется, что основанием для применения аналогии закона и аналогии права в регламентации налоговых правоотношений является процессуальное законодательство, которое применяется при рассмотрении налоговых споров. Так, в соответствии с п. 6 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса РФ: "В случаях, если спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными правовыми актами или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай делового оборота, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, арбитражные суды применяют нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела исходя из общих начал и смысла федеральных законов и иных нормативных правовых актов (аналогия права)". Подобные положения установлены в с. ч. 3 ст. 11 Гражданского процессуального кодекса РФ. Причем вышеуказанные положения не содержат каких-либо "правоотраслевых" ограничений, а судебная практика прямо указывает о том, что ч. 6 ст. 13 АПК РФ не предусматривает каких-либо ограничений для применения аналогии по спорам, возникающим в сфере публичных правоотношений (постановление ФАС УО от 21.05.2003 N Ф09-1447/03-АК).

Как указывает по этому поводу А.А. Маслов запрет на применение норм налогового законодательства по аналогии сделал бы невозможным реализацию ряда прав, предоставленных НК РФ налогоплательщикам, а также фактически парализовал бы деятельность налоговых органов*(64).

Тем более, даже ВАС РФ, который в вышеуказанном п. 7 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 N 41 "Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков" указал о недопустимости применении налогового законодательства по аналогии, сам неоднократно применял эту самую аналогию.

В частности, аналогия права была применена Президиумом ВАС РФ в п. 3 Приложения к Информационному письму от 31.05.1994 N С1-7/ОП-370 "Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства", где для определения мер ответственности при повторном нарушении налогового законодательства были применены нормы административного законодательства.

Аналогия закона применялась ВАС РФ неоднократно. Так, в п. 3 Приложения к письму ВАС РФ от 31.05.1994 N С1-7/ОП-373 "Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушение налогового законодательства", в условиях, когда Закон РФ "Об основах налоговой системы в РФ" не определял срок давности взыскания финансовых санкций за нарушение налогового законодательства, для разрешения этой коллизии были применены нормы этого же закона, устанавливающие 6-летний срок давности взыскания недоимок по налогам.

Также и при определении срока, в течение которого налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании недоимки с налогоплательщика - юридического лица, были применены нормы НК РФ, устанавливающие 6 месячный срок, в течение которого налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании недоимки с налогоплательщика - физического лица (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ").

Также и арбитражные суды активно используют институт аналогии при разрешении налоговых споров, в частности:

- к возврату излишне взысканных штрафных санкции по аналогии применяются нормы ст. 79 НК РФ, регламентирующие порядок возврата излишне взысканных налогов, сборов и пени (постановление ФАС МО от 19.09.2001 N КА-А40/5203-01);

- отсутствие в ст. 176 НК РФ порядка начисления процентов за несвоевременное возмещение НДС, не может быть основанием для реализации права налогоплательщика на их получение, предусмотренных в п. 4 этой статьи. В рассматриваемой ситуации суд по аналогии применил положения ст. 78 НК РФ (постановление ФАС СЗО от 10.02.2003 N А52/2603/2002/2, от 14.10.2002 N А52/1297/2002/2);

- несмотря на отсутствие в законодательстве требований, предъявляемых к решению налогового органа об отказе в выдаче патента на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, по аналогии должны применяться положения ст. 101 НК РФ относительно содержания вынесенного налоговым органом решения, в котором должны быть изложены документально подтвержденные сведения и обстоятельства (постановление ФАС МО от 10.12.2002 N КА-А4/8002-02).

Таким образом, в практике применения норм законодательства о налогах и сборах отсутствует однозначная позиция, что означает насущную необходимость определения четких границ допустимости использования института аналогии при разрешения налоговых споров*(65).

По нашему мнению, во всех случаях, когда спорные отношения прямо не урегулированы, к ним действительно могут быть применены методы аналогии закона и аналогии права, однако при

этом должен соблюдаться принцип п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым аналогия закона и аналогия права должны быть использованы исключительно в пользу налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного участника налоговых отношений. Применение аналогии закона в интересах налоговых органов недопустимо.

Так, в частности, по мнению А.А. Маслова и С.Ю. Шаповалова аналогия возможна только тогда, когда законом определены соответствующие права и обязанности участников налоговых правоотношений, но не предусмотрен порядок их реализации. Иными словами посредством применения аналогии закона можно преодолевать пробелы процессуальные, но не материальные*(66). О возможности применения процессуальной аналогии норм закона, непосредственно связанных с привлечением к ответственности, указывал и Конституционный Суд РФ в Определении от 24.04.2002 N 114-О.

Вместе с тем, как было указано выше, только та аналогия в налоговых, публичных правоотношениях применима, которая направлена в пользу налогоплательщика, налогового агента и иного обязанного лица. Так, в процессе привлечения к ответственности по результатам камеральной проверки, в условиях, когда такой процедуры законодательством четко не установлено, применению подлежат нормы, регламентирующие порядок привлечения к ответственности по результатам выездной проверки. Если налоговые органы таким порядком не руководствуются, то привлечение лица к ответственности неправомерно*(67).

Как указывает по этому поводу судебная практика, при осуществлении камеральной проверки налоговым органом необходимо соблюдать процедуры производства по делу о налоговом правонарушении, аналогично установленным п. 5, 6 ст. 101 НК РФ для выездных налоговых проверок (постановление ФАС СЗО от 05.02.2001 N А05-6940/00-480/13).

Кроме того, как правильно указывает С.Г. Пепеляев, законом должны быть конкретно определены признаки деяний, которые законодатель рассматривает в качестве правонарушения. Граница между наказуемыми и ненаказуемыми проступками должна быть проведена четка*(68). Таким образом, применение к налогоплательщику аналогии, связанной с распространением схожих отношений на применение тех или иных принудительных мер к налогоплательщику, налоговому агенту и иному обязанному лицу, не может быть обоснованным.

Это обосновано также и тем, что в соответствии с п. 6 ст. 7 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а согласно п. 6 ст. 108 НК РФ все неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Таким образом, нормы законодательства о налогах и сборах об ответственности не могут применяться по аналогии*(69).

11. Судебный прецедент и его применение при регулировании отношений в сфере налогообложения

Согласно представлениям общей теории права, сущность судебного прецедента заключается в придании нормативного характера решению суда высокой инстанции по конкретному делу. Обязательным для всех нижестоящих судов является не все целиком решение или приговор, а только "сердцевина" дела, суть правовой позиции судьи, на основе которой выносится решение. Это, как называют специалисты по прецедентной системе, *ratio decidendi*. Из серии однотипных прецедентов складывается тенденция правового регулирования, что приводит в дальнейшем к созданию законов*(70).

В соответствии с российской доктриной источников правового регулирования, судебный прецедент не является источником права, что исключает возможность создания норм права судами, так как задача последних усматривается только в применении права к конкретным обстоятельствам*(71).

В то же время приходится признать, что в настоящее время судебная практика по налоговым спорам имеет большое значения для правового регулирования налоговых правоотношений, а также судебная практика непосредственно влияет на мотивацию и выбор того или иного поведения участников налоговых отношений. Тем более, что как правильно отмечает А.И. Бабкин: судопроизводством накоплена обширная практика судов общей юрисдикции, арбитражных судов, которую можно рассматривать как уже сложившейся элемент правосудия*(72).

Между тем, любая сформулированная судебная практика, для того чтобы действительно оказывать должное влияние на поведение соответствующих субъектов, а также для того чтобы выступать ориентиром для судов при последующем рассмотрении дел, должна быть формально выражена.

В соответствии с п. 3 ч. 4 ст. 170 Арбитражного процессуального кодекса РФ в

мотивировочной части решения арбитражного суда, суд может ссылаться не только на законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд при принятии решения, могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики. Это предопределено тем, что в соответствии со ст. 127 Конституции РФ ВАС РФ имеет право давать разъяснения по вопросам судебной практики. Кроме того, согласно ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 года N 1-ФКЗ "О судебной системе РФ", постановления судов РФ являются обязательными для всех и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории РФ.

Также и в п. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в РФ" указано о том, что постановления Пленума ВАС РФ, принятые им по вопросам своего ведения, обязательны для арбитражных судов.

Что касается обзоров практики, то правовую позицию по мнению А.И. Бабкина можно рассматривать в качестве официального разъяснения Президиума ВАС РФ, так как обзор формируется на базе практики арбитражных судов по конкретным делам в результате анализа и обобщения выводов, связанных с применением норм права по той или иной проблеме*(73).

Таким образом, подчеркивает автор, в отличие от постановлений Пленума, обязательных для исполнения, упомянутая информация Президиума в виде обзора судебной практики носит рекомендательный характер*(74).

Также необходимо отметить, что в соответствии с конституционным принципом единства судебной власти (ст. 118 Конституции РФ), представляется неприемлемым и недопустимым наличие судебных актов, содержащих по одному и тому же вопросу, различное толкование и применение одной и той нормы права, как внутри одной системе судебной власти, так и судов, относящихся к различным системам федеральных судов.

В частности, основанием для изменения или отмены в порядке надзора судебных актов, вступивших в законную силу является то, что оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права (ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ).

Единство судебной практики в рамках системы разных ветвей судебной власти обеспечивается также и тем, что Пленум Верховного Суда РФ и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ совместно принимают согласованные постановления. Характерным примером является, например совместное Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ".

Единство судебной практики обеспечивается, в какой то мере, также Конституционным Судом РФ, которым предоставлено право рассматривать дела по запросам, в том числе судов, причем в принимаемом судебном акте Конституционный Суд РФ, наряду с решением вопроса о соответствии закона или иного нормативного правового акта положениям Конституции РФ, Суд приводит толкование правовой нормы. Данное толкование обязательно на всей территории России для всех представительных, исполнительных и судебных органов (ст. 6 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде РФ"), т.е. как для арбитражных судов, так и для судов общей юрисдикции.

Что касается значения практики арбитражных судов, на которых лежит основная нагрузка по рассмотрению налоговых споров, то соответствующие правовые позиции, конечно же не имеют какого-либо прецедентного характера. Однако для обобщения судебной практики, для научного исследования вопросов и тенденций, складывающихся в сфере налогообложения, а также для анализа и ориентира в выработке своей позиции практическими работниками, вышеуказанная практика имеет очень большое значение.

Именно поэтому, неслучайным представляется то обстоятельство, что за последние 3 года среди средств массовой информации появилось множество специализированных журналов, призванных в систематизированном виде представлять для широкой общественности информацию по вопросам практики рассмотрения налоговых споров: "Налоговые споры" (г. Москва), "Налоговые споры: теория и практики применения" (г. Москва), "Арбитражная налоговая практика" (г. Уфа), "Споры из налоговых правоотношений" (г. Москва), "Обзор арбитражной налоговой практики" (г. Москва). Обобщение налоговых споров стало одним из направлений деятельности многих аудиторских и юридических организаций*(75).

Брызгалин А.В.,
кандидат юридических наук,
директор Центра "Налоги и финансовое право" г. Екатеринбург

**Российское взаимосвязанное налогообложение:
проблемы функционирования и перспективы развития**

Современная российская налоговая система, созданная в конце 1991 года в настоящее время претерпевает значительные изменения. Проводимая в стране масштабная налоговая реформа привела к созданию основанного на предсказуемости и преемственности законодательства о налогах и сборах, систематизации норм и положений налоговых правоотношений, снижению налогового бремени, унификации действующих налогов, в целом позволяющих органам власти всех уровней сформировать соответствующие бюджеты и выполнять свои задачи и функции. Однако вот уже на протяжении более 10 лет в нашей стране остро стоит проблема уклонения от уплаты налогов. В этой связи вполне закономерен повышенный интерес к проблематике теневой активности организаций, "творческой" неуплате налогов и эффективности налогового администрирования. Результат этих нерешенных проблем - ежегодный стабильный рост совершаемых в стране налоговых правонарушений.

В современной российской экономике налоговые правонарушения, зачастую связаны с иными правонарушениями, прежде всего легализацией незаконных доходов и обналичиванием денежных средств. Последствия данных правонарушений приводят к преобладанию потребления над производством, перекосам в развитии отраслей производства, сужению финансового рынка, инфляции, утечке капитала за рубеж, непоступлению денежных средств в доходную часть бюджетов всех уровней страны, вследствие чего, снижается результативность бюджетной и налоговой политики Правительства России и субъектов Федерации, которые лишаются одного из наиболее действенных средств управления экономикой. Легализованные и запущенные в оборот "грязные" деньги приносят немалый вред обществу и государству. Сокрытые от налогов доходы идут на развитие криминального бизнеса, способствуют коррупции в органах власти, снижают приток зарубежных инвестиций в российскую экономику и оказывают негативное влияние на международную репутацию России. Фактически преступность рассматривает налоговую базу государства как сферу своего влияния. В данной ситуации уклонение от уплаты налогов выступает лишь как внешнее проявление более глубоких криминальных процессов перераспределения национального продукта в пользу "теневой" экономики. Поэтому подобные правонарушения являются одной из серьезных внутренних угроз экономической безопасности нашей страны.

На состоянии борьбы с уклонением от уплаты налогов, легализацией незаконных доходов, обналичиванием денежных средств серьезно сказываются несовершенство отечественной законодательной базы и низкая эффективность государственной системы контроля. Как это не странно, но именно ряд норм гражданского и налогового законодательства фактически способствуют совершению указанных нарушений. При всей социальной опасности подобных правонарушений ответственность за их совершение довольно прозрачна, поскольку для нарушителей всегда есть возможность переложить всю ответственность на специально выбранное юридическое лицо.

Ведь юридический смысл создания коммерческих организаций в форме, например, общества с ограниченной ответственностью заключается в максимальном ограничении ответственности его участников за действия такого общества. Поэтому, очевидна главная привлекательная сторона данной организационно-правовой формы хозяйствования заключающаяся в отсутствии ответственности учредителей по долгам общества личным имуществом. В связи этим, учредители, посредством юридического лица, могут творить по сути все что угодно и не нести при этом фактически никакой ответственности за содеянное.

В таком, истинно российском уходе от ответственности и есть одна из целей создания юридических лиц вообще, и рассматриваемого общества в частности. Избежать ответственности, осуществляя предпринимательскую деятельность и прикрываясь юридическим лицом вот главная суть общества. Так что мы в России реально имеем дело не с ограничением ответственности учредителей по долгам общества, а с ее полным отсутствием. Именно этот фактор фактически стимулирует наиболее изощренные способы уклонения от налогообложения, легализации незаконного имущества и обналичивания денежных средств посредством использования подставных организаций-однодневок в сделках с легальными налогоплательщиками.

Любая предпринимательская деятельность, к какой бы области она не относилась, может быть представлена как непрерывная цепь взаимосвязанных сделок, направленных на возникновение, изменение, прекращение гражданских прав и обязанностей. Как правило, в совершении сделки участвуют две стороны, следовательно, и результат от ее совершения должен быть у двух сторон. Цели, основания и результаты совершенных хозяйствующими субъектами сделок определяют их отношение с налоговыми органами, поэтому изменения имущественного состояния участника возмездной сделки напрямую влияет на налоговые последствия.

Подавляющее большинство рассматриваемых в статье правонарушений совершается в нашей стране посредством осуществления мнимых сделок, которые представляют собой действия, совершаемые для того, чтобы обмануть лиц, не участвующих в сделке, создав у них ложное представление о намерениях участников сделки. Более того, ключевая особенность российских схем ухода от налогов заключается именно в систематическом осуществлении мнимых

сделок. В подобных сделках совершенно очевидно прослеживается стремление запутать контролирующие органы, обойти закон, придать сделкам легитимный характер. Совершаются эти сделки с применением заранее созданных организаций-однодневок. Только появление такой "ненужной для создавших ее лиц" организации между легально действующими хозяйствующими субъектами решает проблему корреспонденции счетов последних. Внедрение схем, связанных с организациями-однодневками резко расширяет возможности совершения правонарушений в экономической сфере.

Так, действительно российские масштабы обналичивания косвенно подтверждаются динамикой макроэкономических индикаторов. Например, отношение денежного агрегата М0 к агрегату М2, характеризующее долю наличных денег в денежной массе, в современной России составляет порядка 35%, что в четыре-пять раз выше уровня, отмечаемого в США и крупных европейских странах. По данным Центрального Банка России ежегодно в стране обналичивается порядка 11 миллиардов долларов. Подобные масштабы оборота наличных говорят не только о менталитете граждан, но и предполагают, в том числе наличие соответствующей инфраструктуры и организационно-технического обеспечения по обналичиванию денежных средств весьма рентабельного бизнеса. Поэтому совершенно не удивительно, что в глазах мировой общественности Россия остается страной, где можно без труда "отмыть" грязные деньги.

Относительная безрисковость обналичивания денежных средств для легальных налогоплательщиков объясняется тем, что все риски возможных санкций принимают на себя организации-однодневки. На них замыкаются и вместе с ними "умирают" все нестыковки товарных и финансовых потоков, возникающие в отчетности легальных налогоплательщиков в результате операций обналичивания. Аналогичная ситуация возникает и в отношении легализации имущества. Эти фактически "черные" активы вводятся в легальный оборот опять же посредством совершения мнимых сделок с организацией-однодневкой. "Оформленные" покупателем документы свидетельствуют о получении на совершенно законных основаниях имущества в результате сделки от продавца (организации-однодневки), в связи с чем последующее использование данного имущества абсолютно легально. По данным МВД России за весь 2003 год в стране направлено в суд 14 уголовных дел, связанных с легализацией доходов, нажитых преступным путем. Причем половина из них прекращена за отсутствием состава или события преступления. Вывод очевиден: возможность создания и функционирования организации-однодневки, фактическое отсутствие ответственности лиц, ее создавших, напрямую способствуют совершению мнимых сделок в целях обналичивания денежных средств и легализации имущества, а деятельность государственных органов по уголовному преследованию правонарушителей абсолютно неэффективна.

Но наиболее активно организации-однодневки применяются в России в схемах непосредственно направленных на уменьшение ряда налогов для легально действующих налогоплательщиков. Очевидно, что такие действующие в стране налоги, как налог на прибыль организаций, НДС, налог на доходы физических лиц, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями, упрощенная система налогообложения для лиц, применяющих объект налогообложения, определяемый как полученный доход минус произведенный расход, теоретически являются взаимосвязанными. Во взаимосвязанном налогообложении присутствует определенная закономерность, характеризующаяся тем, что уменьшение налоговых обязательств в результате сделки у одного налогоплательщика неизбежно приводит к увеличению налоговых обязательств другого налогоплательщика-контрагента по сделке. Поэтому для налогов данной категории характерна определенная взаимосвязь и зависимость в одновременном их исчислении и уплате у налогоплательщиков-контрагентов по сделке.

Разумеется, что полноценное взимание взаимосвязанных налогов возможно только в том случае, когда все налогоплательщики - субъекты гражданско-правовых сделок отражают у себя в бухгалтерском и налоговом учете их результаты, состоят на учете в налоговых органах, отчитываются и уплачивают налоги. В связи с этим, на наш взгляд, исчисление и уплату взаимосвязанных налогов нельзя рассматривать исключительно с позиции одного налогоплательщика, как это происходит в настоящее время в теории и практике России, а необходимо рассматривать системно с точки зрения исполнения налоговых обязательств всеми участниками сделки.

Современную ситуацию в сфере взаимосвязанного налогообложения России характеризует следующее:

1. Совершенно неконтролируемый процесс создания и "ликвидации" организаций. Существующие в настоящее время в России уведомительный характер государственной регистрации и возможность "переписать" созданную организацию на другое лицо напрямую влияют на собираемость взаимосвязанных налогов.

2. Постоянная, значительная, никак не учитываемая потеря налоговой базы взаимосвязанных налогов для государства. "Брошенные" организации, как правило, со значительными, начисленными налоговыми органами, суммами налогов к уплате в бюджет, перестают отчитываться и конечно, никаких налоговых поступлений в бюджет ими осуществлено

не будет. Кроме того, для контрагентов по сделкам "брошенной" организации налоговые вычеты по взаимосвязанным налогам, с фискальной точки зрения, будут необоснованными, поскольку не будут корреспондировать с уплатой налогов "брошенной" организации;

3. Отсутствие системности в исчислении и уплате налогов, приводящее к необоснованным налоговым вычетам и злоупотреблениям со стороны недобросовестных налогоплательщиков, что подтверждается многочисленными примерами из контрольной работы налоговых органов и материалами арбитражной практики;

4. Широкое применение организаций-однодневок с целью снижения налоговых обязательств действующего налогоплательщика. Деятельность организаций-однодневок в настоящее время лежит в основе наиболее распространенной в стране схемы уклонения от уплаты налогов, связанной с искусственным занижением взаимосвязанных налогов. Отличительной особенностью схемы является наличие гражданско-правовых сделок между легально действующей организацией и организацией-однодневкой, оформление документов по таким сделкам носит чисто формальный характер, при отсутствии реального движения товара, выполнении работы, оказании услуги;

5. Складывающаяся не в пользу налоговых органов судебно-арбитражная практика, основанная на том, что отечественное законодательство не предусматривает обязанности сторон в гражданско-правовых сделках выяснять государственную регистрацию своих контрагентов по договорам, поэтому отсутствие такой регистрации (а равно отсутствие постановки на налоговый учет или неотражение на счетах контрагента результатов сделки) не может повлечь отрицательные последствия по налоговым отношениям для другого контрагента.

6. Высокий уровень преступных посягательств. По статистике правоохранительных органов России, преступления, направленные на уклонение от уплаты взаимосвязанных налогов, составляют более 80% от общего числа зарегистрированных в стране преступлений в сфере налогообложения, что вполне понятно, поскольку эти налоги обеспечивают достаточно крупные поступления в бюджеты всех уровней.

Становится очевидно, что вопросы регистрации юридических лиц и полноценная собираемость взаимосвязанных налогов находятся в прямой зависимости. Фактически проблемой полноценной собираемости взаимосвязанных налогов государство не занимается и никто в стране не может сказать об истинных бюджетных потерях за период существования современной налоговой системы. Принимаемые налоговыми органами меры по усилению контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взаимосвязанных налогов в бюджет при их определенном позитивном воздействии не могут существенным образом изменить ситуацию. Поэтому существующая система взимания взаимосвязанных налогов не может устраивать государство и добросовестных налогоплательщиков, на которых фактически перекладывается дополнительная налоговая нагрузка с постоянным риском необоснованности налоговых вычетов по расходам, осуществленным в отношении контрагента. Действующая налоговая система не позволяет полноценно собирать взаимосвязанные налоги и обеспечить за счет этого дальнейшее снижение налоговых ставок, а, следовательно, не дает возможности снизить цены. Кроме того, она фактически создает конкурентные преимущества недобросовестным налогоплательщикам перед добросовестными. Ведь нормальная организация уплачивающая налоги, будет неконкурентоспособной по издержкам в сравнении с ее конкурентами, фактически действующих в условиях льготного налогообложения. Поэтому рассматриваемая проблема это не только проблема российского государства, но и каждого гражданина и общества в целом.

Совершенно очевидно, что деятельность по функционированию организаций-однодневок является криминальной, однако государственные органы не имеют даже полного представления о масштабах совершаемых с помощью мнимых сделок уклонения от уплаты налогов в легальном бизнесе, неучтенном наличном обороте и легализации "черного" имущества. Поэтому в нашей стране, где каждого второго налогоплательщика-организацию налоговые органы, не в состоянии контролировать и реально, а не формально привлечь к ответственности, деятельность организаций-однодневок и отсутствие зависимости в исчислении взаимосвязанных налогов, при существующем подходе к государственной регистрации юридических лиц, реально угрожают экономической безопасности.

Конечно, бороться с подобными явлениями в условиях современного свободного демократического предпринимательства крайне сложно. Проводимые налоговыми органами контрольные мероприятия в отношении организаций-однодневок сопряжены со значительными издержками при достаточно неопределенных результатах. В связи с этим, необходима масштабная перестройка всего налогового процесса и реализация мер по упрощению и совершенствованию отношений с налогоплательщиками. До тех пор пока в стране совершенно безнаказанно будет возможно за 2-3% обналичить денежные средства, за 4-5 тыс. рублей "переписать" организацию с любой суммой недоимки на другое лицо ситуация со сбором налогов качественно не улучшится. И даже значительное снижение налоговых ставок не сможет

"конкурировать" со столь дешевыми и гарантированными услугами по снижению налогов. Поэтому необходимо не просто жестко противостоять подобному криминальному бизнесу, но и делать все, чтобы его услуги были максимально рискованны, дороги и несопоставимы с действующими налогами. Только в этом случае легальному бизнесу будет невыгодно пользоваться услугами организаций-однодневок.

Для борьбы с рассматриваемыми правонарушениями необходимо создание комплексной системы контроля за экономикой, построенной по принципу сбора и анализа информации обо всей финансово-хозяйственной деятельности организаций и физических лиц. В целях реализации этой задачи в России со стороны государства должен быть установлен действительно действенный и постоянный контроль за доходами и расходами организаций и физических лиц, преследующий цель изначально предоставить в распоряжение налоговых органов сведения прямо или косвенно характеризующих налоговую базу по каждому налогоплательщику. При этом желательно, чтобы система администрирования налогов не просто обеспечивала снижение уровня издержек исполнения налогового законодательства для государства и для налогоплательщиков, но и формировала у последних понимание неотвратимости выявления нарушения и взыскания в бюджет полной суммы причитающихся к уплате налогов.

Формирование подобной системы жесткого оперативного контроля за соблюдением налогового законодательства в сфере взаимосвязанного налогообложения, пресечения "теневых" экономических операций, операций по легализации имущества и обналичиванию денежных средств возможно только при ускоренном развитии информационных технологий в налоговой системе. Самым важным направлением для решения подобных задач могло бы стать образование в структуре МНС России региональных центров обработки данных, в которых можно создать информационный массив на основе слияния потоков информации о хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Появление и функционирование таких центров позволит проводить действительно полный и всесторонний анализ информации о каждом налогоплательщике. При этом надежной опорой для реализации такого качественного реформирования отечественной налоговой системы могло бы стать не только концентрация учетной, счетной и контрольной работы налоговых органов в центрах обработки данных, но и широкое применение современной вычислительной техники, использование безналичных расчетов, что позволит придать налоговому законодательству большую четкость и прозрачность.

Если государство действительно хочет полноценно собирать взаимосвязанные налоги, пресечь легализацию незаконного имущества, обналичивание денежных средств, неучтенный наличный оборот денежных средств, то крайне необходим переход на осуществление хозяйствующими субъектами расчетов только в безналичном порядке через банки. Позитивные общеэкономические результаты от применения безналичных расчетов очевидны. Ведь при безналичных расчетах банк гарантирует полную сохранность средств своему клиенту, так как защищает его от риска потери, кражи денег и обмана недобросовестного партнера. Лицу, осуществляющему предпринимательскую деятельность рассчитывать в безналичном порядке гораздо удобнее, особенно если его контрагент в соседнем городе или другом регионе. При безналичных расчетах не надо возить с собой крупную сумму денег, пересчитывать их. Ответственность за все эти операции берет на себя банк. Но самое главное заключается в том, что использование безналичных расчетов позволяет проследить всю цепочку сделок налогоплательщиков по движению товара от покупателя до конечного потребителя. В этот замкнутый цикл реальных сделок уже нельзя будет ввести мнимую сделку, преследуя противоправные цели. Поэтому только безналичные расчеты могут обеспечить необходимую прозрачность и достоверность сделок налогоплательщиков, будут пресекать всевозможные правонарушения в экономической сфере. Кроме того, использование безналичных расчетов, несомненно, отразится на увеличении доли учтенного товарооборота, что в конечном итоге приведет к росту налоговой базы для исчисления налогов, объемов привлеченных средств населения в банковский сектор, а это предоставит банкам дополнительные кредитные ресурсы. Одновременно необходимо в целях сокращения налично-денежного оборота и, соответственно увеличения доли безналичных расчетов более активно применять в расчетах между хозяйствующими субъектами и населением как за приобретенные товары, работы и услуги, так и по иным основаниям (получение заработной платы, дивидендов, займов и т.д.) банковские карты. Только в этом случае государство сможет "найти" реального получателя любого денежного платежа, а не иметь дело с подставной организацией-однодневкой. Поэтому совершенно очевидно, и это подтверждается опытом зарубежных стран, что только замкнутый безналичный оборот позволит навести надлежащий порядок в экономике нашего государства, создать действительно реальные предпосылки для снижения налогов и экономического роста.

Исходя из обязательности осуществления безналичных расчетов для эффективного функционирования налоговой системы, необходимо обеспечить электронный доступ налоговому ведомству страны к банковским информационным массивам о хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Это и позволит налоговым органам проводить полный и всесторонний

анализ информации о налогоплательщиках, сопоставлять полученные результаты с представленными налогоплательщиками декларациями, и, что не менее важно с данными и декларациями их контрагентов, реально обеспечить соблюдение налогового законодательства всеми без исключений хозяйствующими субъектами. Фактически предлагаемая система не просто заменит собой данные встречных налоговых проверок, но и, предоставляя налоговым органам информацию по каждой сделке налогоплательщиков, позволит осуществлять постоянный мониторинг всех показателей прямо или косвенно характеризующих налоговую базу по любому взаимосвязанному налогу. Именно реализация подобных предложений в полной мере соответствует интересам общества и государства, поскольку, позволяет привлечь к налогообложению лиц, которые в настоящее время налоги не платят, и провести дальнейшее снижение налоговых ставок за счет расширения налоговой базы по "неплательщикам".

Электронная информационная система в сочетании с обязательностью безналичных расчетов в стране резко повысит эффективность выявления мнимых сделок, в том числе в налогообложении, будет способствовать обеспечению системности в исчислении и уплате взаимосвязанных налогов, их максимальной собираемости, усложнит возможность легализации незаконного имущества и обналичивания денежных средств, а также создаст условия для высокоэффективной контрольной работе налоговых органов. Таким образом, эта система будет направлена на обеспечение корреспонденции налоговых последствий всех участников гражданско-правовой сделки. Поскольку в безналичных расчетах в отношении между налогоплательщиками появляется посредник-банк, на него необходимо возложить обязанность по предоставлению информации налоговым органам по каждой сделке.



Рис. 1 Предлагаемая схема документооборота при безналичных расчетах

На рис. 1 представлена предлагаемая схема документооборота и уплаты налогов между налогоплательщиками (контрагентами по сделке поставки товаров), обслуживающими их банками, информационно-расчетным центром Управления МНС РФ (далее ИРЦ) и органом федерального казначейства. Между поставщиком и покупателем заключен договор поставки с указанием цены поставляемых товаров и суммы НДС. Реализация товаров поставщиком создает у него объект налогообложения по взаимосвязанным налогам, приобретение товаров покупателем является правовым основанием для принятия уплаченных сумм к вычету при исчислении взаимосвязанных налогов. На основании договора поставки поставщик производит отгрузку товаров, а покупатель представляет в банк, где у него имеется банковский счет, платежный документ. Банк покупателя списывает с банковского счета покупателя денежные суммы, указанные в платежном документе и после совершения платежа представляет покупателю банковское уведомление по сделке. В банковском уведомлении должны быть представлены сведения о контрагентах, их банковских

счетах, наименовании, количестве и цене товара. Именно оно и будет являться основанием для отражения результатов сделки в учете контрагентов.

Одновременно банк покупателя отправляет в ИРЦ копию банковского уведомления по сделке своего клиента. Банк покупателя проводит расчетную операцию с банком поставщика, где имеется банковский счет поставщика, на перечисление денег по оплате товара с уведомлением о сделке. Далее банк поставщика зачисляет соответствующую сумму на банковский счет поставщика и передает ему копию банковского уведомления. При этом копию банковского уведомления банк поставщика также отправляет в ИРЦ по месту нахождения поставщика. В аналогичном порядке происходит движение денежных средств и документооборот при последующей реализации товара покупателем другому лицу.

Информационно-расчетный центр Управления МНС ведет оперативный учет всех поступающих банковских уведомлений в отношении всех находящихся на территории субъекта РФ налогоплательщиков. Учет банковских уведомлений ведется по каждому налогоплательщику, как на реализацию товаров, так и на оплату товаров, то есть как полученных доходов (НДС полученного), так и произведенных расходов (НДС уплаченного). По окончании налоговых периодов по соответствующим налогам ИРЦ будет иметь возможность подвести итог банковских уведомлений и фактически определить сумму любого взаимосвязанного налога. Таким образом, налоговые органы смогут вести постоянный корреспондируемый по всем участникам сделки мониторинг поступлений, начислений и расходов в отношении налогов данной категории с целью контроля за выполнением налоговых обязательств и анализа достоверности формируемой налоговой базы. Такая деятельность ИРЦ позволит обеспечить "зеркальное отражение" налоговых последствий гражданско-правовых отношений налогоплательщиков-контрагентов по любой сделке, будет способствовать установлению фактической зависимости в исчислении и уплате взаимосвязанных налогов и уменьшить вероятность совершения мнимых сделок в хозяйственном обороте.

В дополнение к вышесказанному в России крайне необходимы изменения в действующее законодательство о налогах и сборах предусматривающие, что при невозможности организации-налогоплательщика надлежащим образом исполнить обязанность по уплате налогов со сформированной налоговой базы государством могут быть предъявлены требования на уплату данных налогов к учредителям и руководителю организации. Эти лица должны солидарно нести субсидиарную ответственность по налоговым обязательствам организации-налогоплательщика. Тем самым достигается главная цель - невозможность уклонения от уплаты налогов физическими лицами, фактически осуществляющими свою предпринимательскую деятельность посредством создания организаций. Это должно способствовать стабильности экономических отношений и поддерживать необходимую дисциплину в налоговой системе страны.

Необходимо особо подчеркнуть, что все рассмотренные выше предложения, направленные на повышение собираемости налогов, пресечение правонарушений в экономической сфере и снижение налоговой нагрузки на легальную экономику способны увеличить налоговые поступления в бюджет без фактического ограничения предпринимательской активности. Поэтому предлагаемая система должна рассматриваться как реакция на объективную потребность государства и общества в получении и анализе информации о движении финансов в стране в интересах соблюдения налогового законодательства, выявлении источников и способов легализации "грязных" денег и быть способна адекватно реагировать на реальные угрозы в этой сфере. В связи с этим очевидна ее общественная полезность и экономическая эффективность. У российского государства не должно, и не может быть компромиссов с "черным" бизнесом, "грязными" деньгами и уклонением от уплаты налогов. При реализации рассмотренных в статье мер, российские налоги станут действительно всеобщими, минимальными, а следовательно не будут подавлять производственную активность организаций, подрывать покупательную способность населения и препятствовать накоплениям.

Ильин А.В.,
начальник юридического отдела
Межрегиональной Инспекции МНС России по СФО,
кандидат экономических наук г. Новосибирск

Анализ мирового опыта налогового планирования

В мировом хозяйстве на современном этапе развития наблюдается значительная интенсификация процессов, связанных с международной миграцией капиталов. Еще в сравнительно недавнем прошлом в системе мирохозяйственных связей преобладающая роль принадлежала обмену товарами и услугами с сопутствующим ему вывозом капитала в ссудной

форме. В современных условиях все более значительное место занимают прямые финансовые, производственные и технологические связи между компаниями различных стран. В результате капиталы могут более легко и свободно перемещаться из одного государства в другое в поисках наиболее благоприятных условий для своего применения, достижения принципа "максимизации" прибыли, что вызывает необходимость учитывать влияние достаточно большого количества факторов, в том числе и такого, как налоговый фактор. Учет налогового фактора для компаний, ведущих внешнеэкономическую деятельность, в настоящее время приобретает наиболее существенное значение, так как, в конечном счете, именно налоговое планирование позволяет осуществить выбор между различными вариантами и методами осуществления деятельности и размещения активов, а главное обеспечить достижение возможно более низкого уровня налогообложения.

В экономической литературе широкое освещение получили вопросы международного налогового планирования при ведении внешнеэкономической деятельности, применении методов международного налогового планирования в конкретных практических ситуациях, создании филиалов и представительств. Данные вопросы получили свое отражение в работах А.Р. Горбунова, В.А. Кашина, С.Ф. Сутырина и других ведущих финансистов России*(76).

Анализируя процесс международного налогового планирования, в качестве его направлений можно выделить два наиболее значимых аспекта:

1) необходимость учета межгосударственного территориального аспекта, обуславливающего отличительные признаки международного налогового планирования;

2) необходимость учета того обстоятельства, что возможности международного налогового планирования могут быть применены не только для субъектов внешнеэкономической деятельности, но и для юридических лиц-резидентов, стремящихся минимизировать налоговые обязательства в пределах своей юрисдикции путем перевода доходов в страны с льготным режимом налогообложения, инвестиций в наиболее доходные, надежные и необлагаемые активы на международных рынках капитала.

Необходимо также отметить, что результаты анализа факторов, влияющих на процесс международного налогового планирования, форм и методов, используемых в международном налоговом планировании и применяемых российскими организациями, позволяет осуществить комплекс мероприятий по налоговому планированию в зависимости от того, на какой ступени развития находится деятельность организации, с учетом ее целей и задач на ближайшую и долгосрочную перспективу, имея ввиду и такой важный аспект, как наиболее выгодное, с налоговой точки зрения, местонахождение компании, ее руководящих органов. Данное обстоятельство не устраняет необходимости тщательного и достаточно подробного изучения влияния других факторов, условно поделенных на две группы: ожидаемые и достигнутые.

К первой группе можно отнести следующие факторы: организационно-правовая форма компании, ее организационная структура, возможные варианты размещения капиталов, инвестиционной политики, финансирования кратко- и долгосрочных проектов. Ко второй группе относят такие аспекты, как методы ведения бухгалтерского и налогового учета, способы устранения двойного налогообложения, зачета налогов, уплаченных за рубежом.

Необходимо учитывать, что в налоговых режимах для отдельных видов деятельности между развитыми странами существуют отличия, иногда весьма значительные.

Государство, в котором налоговый режим для данного вида деятельности является более льготным, чем в других юрисдикциях, представляет собой по существу форму "налогового убежища" для этой деятельности.

Проведенный анализ показал, что практически для любой юрисдикции можно назвать вид деятельности (или организационно-правовую форму компании), в отношении которой она выступала бы как "налоговое убежище".

Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что по уровню налогового бремени все страны мира можно разделить на две группы:

- 1) юрисдикции с высокими налогами;
- 2) юрисдикции с либеральным налогообложением;

К юрисдикциям с высоким уровнем налогообложения относится большинство экономически развитых стран и развивающихся государств: ставки налога на прибыль корпораций и индивидуального подоходного налога здесь находятся в пределах 30-60%, ставки налогов на распределение прибыли в форме процентов, дивидендов и роялти 15-35%. При этом существует достаточно жесткая процедура создания и регистрации фирмы, контроль финансовой отчетности, проведение обязательного аудита.

К юрисдикциям с либеральным налогообложением можно отнести так называемые оффшорные юрисдикции, привлекающие иностранный капитал путем предоставления специальных налоговых и других льгот иностранным компаниям.

При этом под оффшорной деятельностью понимается любая официально разрешенная зарубежная коммерческая деятельность иностранных юридических и физических лиц в

иностранных валютах с территории страны регистрации с юридическими и физическими лицами-резидентами зарубежных государств в льготном налоговом, валютном, таможенном, административном и регистрационном режиме.

Вместе с тем необходимо подчеркнуть, что некоторые юрисдикции через систему налоговых льгот создают режим для иностранных предпринимателей, близкий к оффшорному, но без формального введения оффшорного режима (фактические оффшорные центры).

В классических оффшорных центрах оффшорный режим введен и действует на основании специальных законодательных актов, а в фактических оффшорных центрах оффшорный режим формально отсутствует, но налоговое регулирование позволяет снизить суммы уплачиваемых налогов.

В любом случае, основой оффшорного режима считаются налоговые льготы, но вместе с тем необходимо учитывать и другие составляющие. Оффшорным компаниям, кроме того, предоставляются также следующие льготные условия ведения предпринимательской деятельности: валютная автономия, таможенные льготы при импорте товаров (работ, услуг), упрощенные процедуры регистрации и отчетности, гарантия банковской и коммерческой тайн, льготы в области административного контроля, соблюдение принципа строгой конфиденциальности, гарантия безопасности бизнеса, использование электронной связи в управлении. При относительно кажущейся простоте и привлекательности оффшорной деятельности, использование предусмотренных ею преимуществ в деятельности своей компании требует знаний и соблюдения всех правил, условий и налагаемых ограничений. Только такой подход позволяет достичь запланированных целей.

Содержание оффшорного режима законодательно определяется властями оффшорного центра, по набору и глубине льгот и обязанностей варьируется от страны к стране, но имеет и многие общие черты, которые заключаются в следующем:

1) обязательная регистрация иностранных юридических лиц в соответствии с национальным оффшорным законодательством страны регистрации в форме частной или публичной акционерной компании с ограниченной ответственностью, товарищества, филиала или дочерней компании зарубежной корпорации под юрисдикцией принимающей страны;

- финансирование всех оффшорных операций только за счет привлекаемых извне валютных и иных финансовых ресурсов;

- своевременное предоставление местной администрации годовых отчетов о финансовых итогах деятельности оффшорных компаний, а также (если это определено законодательством) копий банковских счетов и аудиторских заключений;

- своевременная уплата всех налогов и сборов в бюджет оффшорного центра;

- безоговорочный отказ от деловых операций на внутреннем рынке оффшорного центра, если иное не разрешено администрацией оффшорного центра, за исключением содержания собственного офиса компании, ее местного и иностранного персонала;

- отказ от привлечения местных резидентов страны регистрации в качестве акционеров оффшорных компаний и местных капиталов в их акционерный фонд (капитал);

- инвестирование средств в денежной и материально-вещественной форме в объемах, не ниже устанавливаемых администрацией минимумов уставного и оплаченного капитала, и соблюдение установленных пропорций между уставным и оплаченным капиталом оффшорной компании;

- наличие официально зарегистрированного офиса оффшорной компании в стране регистрации, где должны храниться ее учредительные документы, протоколы годовых собраний акционеров и дирекции, деловая переписка, образцы печати и бланков, реестр акций компании;

- наличие местного или иностранного резидента официального представителя оффшорной компании в стране регистрации для связи с местной администрацией;

- своевременное извещение местной администрации о всех изменениях официальных реквизитов оффшорной компании, уставного капитала, состава ее акционеров и директоров, а также устава и учредительного договора.

Только соблюдение вышеперечисленных условий дает основания для получения статуса оффшорной компании в стране регистрации с получением сопутствующих этому статусу налоговых и иных льгот.

Основой оффшорного режима считаются налоговые льготы. Однако, отмена уплаты налогов не означает полное освобождение от налоговых обязательств. Как правило, взимаются сборы, размер которых напрямую не зависит от оборота и прибыли компании. При этом ставки взимаемых сборов ниже, чем обычные ставки налогов в юрисдикции регистрации или в стране происхождения капитала:

1) регистрационный сбор, ставки которого могут быть установлены как в фиксированном размере (например, в Белизе 500 долларов), так и взаимосвязаны с размерами уставного капитала регистрируемых оффшорных компаний (к примеру, на о-вах Гернси и Джерси регистрационный сбор взимается в размере 100 ф.ст. + 0,5% номинального акционерного

капитала учреждаемых оффшорных компаний).

2) администрация оффшорных центров, освобождая оффшорные компании от уплаты налога на прибыль (на доходы от капитала), других налогов и сборов, взимает так называемый годовой сбор. Ставки годового сбора прямо не связаны ни с величиной оборота, ни с массой и нормой прибыли и варьируются в зависимости от страны в пределах от 100 до 1500 долларов. Вместе с тем, необходимо подчеркнуть, что в последнее время наметилась тенденция к установлению зависимости размера годового сбора от суммы уставного капитала, специализации, расчетных оборотов оффшорных компаний. По существу происходит переход от унификации ставок к дифференцированным ставкам годового сбора с учетом рентабельности организации, ее размеров и активности поведения на рынке капитала.

3) сбор за перерегистрацию, который уплачивается при представлении годового отчета. Величина этого сбора значительно уступает ставкам годового сбора, а в отдельных случаях сопоставима с размерами регистрационного сбора. Данный вид сбора имеет довольно ограниченное распространение в оффшорных центрах.

Тем не менее, существует ряд моментов, неучет которых может привести к отрицательным последствиям для компании. Во-первых, необходимо учитывать, что регистрацией оффшорных компаний в России занимается большое количество секретарских фирм, и очень часто схема регистрации и функционирования оффшорной компании лишь частично соответствует перечисленным выше условиям к созданию и содержанию оффшорного режима. Во-вторых, преимуществами, получаемыми при регистрации компании в оффшорных зонах, могут пользоваться в основном посреднические компании, которые не ведут конкретной деятельности в отдельной юрисдикции. В-третьих, оффшорные компании в большинстве случаев исключены из сферы налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, а контракты с оффшорными фирмами подвергаются тщательной проверке со стороны российских контролирующих и правоохранительных органов. В-четвертых, проводимая в настоящее время Правительством Российской Федерации политика в области валютно-финансового регулирования направлена на ужесточение мер и введение дополнительных ограничений на деятельность оффшорных компаний.

Таким образом, при выборе места регистрации оффшорной компании необходимо учитывать и такие факторы, как политическая и экономическая стабильность страны, ее географическое расположение, система валютного контроля, налоговых льгот, конфиденциальность информации относительно владельцев компании и другие факторы.

В зависимости от характера и вида деятельности оффшорной компании определенные факторы играют преобладающую роль вместе с налоговой составляющей. Так, например, для торговых и производственных компаний большое значение имеют географические факторы, поскольку их деловая активность связана с транспортировкой продукции и товаров, близостью сырьевой базы, достаточным объемом трудовых ресурсов. Таким образом, преобладающим фактором для таких компаний будет территориальная близость к рынкам сырья или сбыта продукции. Деятельность оффшорных компаний в финансово-кредитной сфере, страховании, оказании консультационных услуг и т.п. не зависит от региона размещения таких фирм, и они могут находиться в любой точке мира, где имеется современная коммуникационная инфраструктура и средства связи.

Несомненно, что в таких условиях, учитывая резкий рост масштабов и номенклатуры оффшорного бизнеса, появление новых налоговых гаваней, выбор наиболее благоприятной юрисдикции представляет достаточно сложный процесс.

Сформировавшиеся в литературе подходы к решению данной проблемы ("географическая классификация", разработанная К. Догартом, классификация по принципу престижности и надежности, предложенная Р. Уайтом) позволяют разбить все регионы мира на пять больших групп по степени убывания доверия к стране местонахождения компании:

- ведущие страны Западной Европы, входящие в ЕС или ЕАСТ;
- малые страны Западной Европы и некоторые страны Восточной Европы;
- средиземноморье;
- азиатско-тихоокеанский регион;
- карибский регион.

Три первые группы стран имеют устойчивую высокую репутацию в деловом мире. Страны - налоговые гавани Европы обладают разветвленной сетью международных налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, которые имеют широкое применение в корпоративном международном налоговом планировании.

К первой группе стран относятся Австрия, Бельгия, Ирландия, Лихтенштейн, Люксембург, Нидерланды, Швейцария. Общий уровень налогообложения в них в сравнении с другими развитыми странами практически не отличается, но имеются определенные налоговые льготы в финансовых и торговых областях. Процедура создания компании является дорогостоящей операцией и, соответственно, под силу только крупным корпорациям. Проникновение на рынок ЕС,

ведение дел через вновь созданные структурные подразделения влечет за собой ощутимые налоговые преимущества, например, минимизация косвенных налогов.

Особенность второй группы регионов, в которую входят налоговые гавани Западной Европы и Восточной Европы: Венгрия, Латвия, Андорра, Монако, Нормандские о-ва (Гернси и Джерси), о. Мэн - заключается в возможности привлечения зарубежных инвесторов, для которых изначально высокие требования и условия в развитых странах Западной Европы не всегда приемлемы, но налоговые преимущества достаточно ощутимы.

К странам Средиземноморского региона относятся Кипр, Гибралтар, Мальта, Израиль. Каждая из них, в свою очередь, имеет стабильную деловую и финансово-экономическую репутацию. Основная специализация данных юрисдикции связана с экспортно-импортными и трастовыми операциями. Однако, необходимо учитывать, что на Мальте, как стране с умеренным налогообложением, для компаний, ведущих офшорные операции, налоговые льготы сильно сокращаются. Данное утверждение в равной степени относится и к Кипру. В тоже время Израиль создает налоговые льготы для компаний с участием иностранного капитала. Гибралтар же исторически специализируется на ряде операций, связанных с трастовыми отношениями.

В Юго-Восточной Азии и азиатско-тихоокеанском регионе к странам с умеренным налогообложением относятся Гонконг и Сингапур. Также в число налоговых убежищ азиатско-тихоокеанского региона входят малазийский остров Лабуан, полинезийские острова Вануату, Науру и другие. В международном налоговом планировании реально используются только Сингапур и Гонконг. С 1997 года Сингапур и Гонконг причислены к группе государств с развитой рыночной экономикой. Поэтому наиболее эффективно с экономической точки зрения проводить через эти города-государства операции, связанные с международной торговлей, финансами, транспортными перевозками, которые географически привязаны к Дальнему Востоку.

Государства группы карибского региона охватывают большое количество малых стран, территорий и регионов. Компании, зарегистрированные в этих странах, привлекательны безналоговым статусом, процедура регистрации достаточно упрощена, в них предусмотрена строгая конфиденциальность информации об учредителях и акционерах компании, банковских счетах, отсутствует необходимость предоставления финансовой отчетности, проведения аудита.

Наиболее популярными в международном налоговом планировании юрисдикциями карибского региона являются Багамские, Бермудские, Каймановы и Нидерландские Антильские острова.

Вместе с тем для юрисдикций карибского бассейна, с точки зрения международного налогового планирования, характерны определенные издержки, и они во многом связаны с тем, что безналоговый статус компаний, зарегистрированных в привлекательных налоговых оазисах, является препятствием для прямого использования компаний карибского региона во внешнеэкономических связях с большинством стран мира из-за наличия в законодательстве развитых стран определенных условий, фактически лишаящих безналоговые карибские компании налоговых преимуществ. Более того, нельзя не учитывать и тот факт, что отсутствие у большинства этих территорий международных налоговых соглашений с другими странами не позволяет использовать данные юрисдикции в качестве базовых компаний транснациональной группы.

Сравнительный анализ и систематизация налоговых условий рассмотренных выше стран и территорий можно представить в следующих отдельных таблицах:

Таблица 1

Налоги ведущих стран Западной Европы

N	Страна	Величина налоговой ставки (%)				Наличие налоговых конвенций (соглашений)	
		Налог на прибыль корпораций	Налоги на распределение прибыли		Стандартная ставка НДС		
Дивиденды	Проценты		Роялти				
1	Австрия	34	25	22* (1)	20	20	Есть
2	Бельгия	40, 17* (2)	25* (3)	15* (3); * (4)	15* (3)	21	Есть

3	Ирландия	10-40	-	27	27	21	Есть
4	Лихтенштейн	7,5-20* (5)	4	-	-	6,5	Только с Австрией
5	Люксембург	34,32* (6)	25* (6)	-	-	17,5	Есть
6	Нидерланды	35-37	25* (6)	-	-	17,5	Есть
7	Швейцария	3,6-30* (7); * (8)	35	35* (9)	-	6,5	Есть

* (1) Банковские проценты, проценты по ценным бумагам, выплачиваемые в пользу резидентов;

* (2) Отдельный порядок налогообложения предусмотрен для компаний-координационных центров;

* (3) Для координационных центров налог отсутствует;

* (4) Ставка 25% применяется по отношению к контрактам, заключенным до 1 марта 1990 г или облигациям, выпущенным до 1 марта 1990 г.;

* (5) Домициарные и холдинговые компании освобождаются от налога;

* (6) Холдинговые компании освобождаются от налога;

* (7) Ставка зависит от кантона местонахождения компании;

* (8) Для холдинговых компаний предусматриваются специальные налоговые льготы;

* (9) Только для процентов по банковским депозитам и облигациям.

Источник: Налоговый вестник. 1996, N 10. С. 16; Journal of Development Economics. Vol. 51, N 1, October 1996. P. 39.

Таблица 2

Налоги малых стран Западной Европы и Стран Восточной Европы

N	Страна	Величина налоговой ставки (%)				Стандартная ставка НДС	Наличие налоговых конвенций (соглашений)
		Налог на прибыль корпораций	Налоги на распределение прибыли		Роялти		
			Дивиденды	Проценты	Роялти		
1	Андорра	-	-	-	-	-	Нет
2	Венгрия	18	23	18	18	25	Есть
3	Гернси, о-в	20* (1)	20* (2)	20* (3)	-	-	с Джерси и Великобританией
4	Джерси, о-в	20* (1)	20	20* (4)	-	-	с Гернси и Великобританией
5	Латвия	20-25	10	5; 10	5; 15	18	Есть
6	Монако	33 1/3	-	-	-	20,6	с Францией
7	Мэн, о-в	20* (5)	20* (6)	-	-	17,5	с Великобританией

* (1) Компании, освобождаемые от подоходного налогообложения, уплачивают фиксированный налог в размере 500 ф. ст. в год;

* (2) Только для компаний-резидентов. При выплатах в пользу нерезидентов налог на Джерси не удерживается;

* (3) При платежах в пользу нерезидентов. Компании, освобожденные от подоходного налогообложения, данный налог не уплачивают;

* (4) Компании, освобожденные от подоходного налогообложения, данный налог не уплачивают

* (5) Компании-исключения освобождаются от подоходного налога и уплачивают ежегодный фиксированный налог в размере 300 ф. ст.; компании-нерезиденты уплачивают ежегодный налог в размере 600 ф. ст.; международные компании уплачивают налог по ставке 1-35%; трасты могут также освобождаться от подоходного налога;

* (6) При выплатах в пользу нерезидентов; некоторые виды таких платежей могут освобождаться от налога.

Источник: Налоговый вестник. 1996, N 10. С. 16; Journal of Development Economics. Vol. 51, N 1, October 1996. P. 39.

Таблица 3

Налоги стран Средиземноморского региона

N	Страна	Величина налоговой ставки (%)				Наличие налоговых конвенций (соглашений)	
		Налог на прибыль корпораций	Налоги на распределение прибыли				Стандартная ставка НДС
			Дивиденды	Проценты	Роялти		
1	Гибралтар	35* (1)	35* (2)	30/35* (2); * (3)	30/35* (3); * (4)	-	Нет
2	Израиль	10-36	25	25* (5)	30* (5)	17	Есть
3	Кипр	20-25* (6)	20* (7)	-	-	8	Есть
4	Мальта	35* (8)	-* (8)	15* (9)	-	15	Есть

* (1) Компании-исключения освобождаются от подоходного налога и уплачивают ежегодный фиксированный налог в размере 200-300 ф. ст.; компании льготного налогового статуса уплачивают налог по ставке, не превышающей 18% (обычно 5%);

* (2) Если дивиденды или проценты выплачиваются компанией льготного налогового статуса, то ставка налога соответствует ставке налога на прибыль такой компании (т.е. порядка 5%)

* (3) 35% при выплатах в пользу компании; 30% при выплатах в пользу физических лиц;

* (4) Только при выплатах в пользу нерезидентов;

* (5) При выплатах в пользу нерезидентов;

* (6) Оффшорные компании уплачивают налог по ставке 10%;

* (7) Торговые оффшорные компании уплачивают налог по ставке 5%, а также ежегодный фиксированный налог в размере 1-25 тыс. мальтийских фунтов; неторговые оффшорные компании освобождаются от подоходного налога и уплачивают ежегодный фиксированный налог в размере 500 мальтийских фунтов; международные холдинговые и торговые компании могут сократить ставку применяемого по отношению к ним налога до 0-6,25%; нераспределяемая прибыль компаний льготного налогового статуса облагается по ставке 17,5%;

* (8) Дивиденды, выплачиваемые из необлагаемой прибыли в пользу физических лиц-нерезидентов, либо резидентов, которые контролируются резидентами Мальты, облагаются по ставке 15%;

* (9) Налог не взимается при выплатах в пользу нерезидентов.

Источник: Налоговый вестник. 1996, N 10. С. 16; Journal of Development Economics. Vol. 51, N 1, October 1996. P. 39.

Таблица 4

Налоги стран Азиатско-Тихоокеанского региона

N	Страна	Величина налоговой ставки (%)				Наличие налоговых конвенций (соглашений)	
		Налог на прибыль корпораций	Налоги на распределение прибыли				
			Дивиденды	Проценты	Роялти		
1	Вануату	-	-	-	-	-	Нет
2	Гонконг	17,5*(1)	-	-	1,75*(1)	-	Нет
3	Лабуан, о-в (Малайзия)	3	Есть
4	Сингапур	33*(3)	33*(4)	33	33	-	Есть

... - данные отсутствуют;

*(1) В основе налогообложения лежит принцип территориальности, что позволяет компаниям, ведущим оффшорную деятельность, минимизировать свою налоговую ответственность до 1,75% величины прибыли;

*(2) При выплатах в пользу резидентов Гонконга;

*(3) Доходы от оффшорных операций компаний-резидентов, не переводимые в Сингапур или поступающие на сингапурские счета иностранных банков, освобождаются от уплаты налога; для холдинговых компаний-резидентов ставка налога на прибыль сокращается до 10%;

*(4) При распределении прибыли от оффшорных операций и прибыли холдинговых компаний; другие распределения дивидендов освобождаются от уплаты налога.

Источник: Налоговый вестник. 1996, N 10. С. 16; Journal of Development Economics. Vol. 51, N 1, October 1996. P. 39.

Таблица 5

Налоги стран Карибского региона

N	Страна	Величина налоговой ставки (%)			
		Налог на прибыль корпораций	Налоги на распределение прибыли		
			Дивиденды	Проценты	Роялти
1	Ангилья	-	-	-	-
2	Антигуа и Барбуда*(1)	40	-	40*(3)	25
3	Аруба*(1)	27-34	-	-	-
4	Багамские о-ва*(1)	-	-	-	-
5	Барбадос*(1)	40	15	15	15
6	Белиз*(1)	35	-	25	25
7	Бермудские о-ва*(1)	-	-	-	-
8	Британские Виргинские	15	-	-	-

	о-ва* (1)				
9	Гренада	30-40	-	-	-
10	Каймановы о-ва* (1)	-	-	-	-
11	Монтсеррат* (1)	20-30	-	20	20
12	Нидерландские Антильские о-ва* (1)	27-34	-	-	-
13	Панама* (1)	2,5-45	22	22	22
14	Пуэрто-Рико	22	25	17	17
15	Сент-Китос и Невис* (1)	40	-	10	10
16	Терке и Кайкос, о-ва* (1)	-	-	-	-

* (1) Законодательство допускает инкорпорацию юридических лиц с оффшорным статусом, большинство видов деятельности которых полностью или частично освобождено от налогообложения;

* (2) Только на доход от бизнеса, заработная плата налогом не облагается;

* (3) Налог на проценты для физических лиц-нерезидентов составляет 20%.

Источник: Налоговый вестник. 1996, N 10. С. 16; Journal of Development Economics. Vol. 51, N 1, October 1996. P. 39.

В рамках содержательного анализа международного налогового планирования особую актуальность имеют вопросы, связанные с устранением двойного налогообложения.

Проблема двойного налогообложения представляет собой комплекс законодательно закрепленных мер по зачету уплаченных за рубежом налогов в счет суммы налогов, подлежащих перечислению в бюджет, либо освобождение от налогообложения организации в связи с тем, что ее прибыль (доходы) обложена налогом за рубежом. На практике имеются следующие методы устранения двойного налогообложения:

- Налоговый кредит или зачет (tax credit or tax relief);
- Налоговый вычет (tax deduction);
- Налоговое освобождение (tax exemption).

Налоговый кредит представляет собой уменьшение суммы подлежащих перечислению в бюджет налогов на сумму налогов, уплаченных за рубежом. Однако, при данном методе устранения двойного налогообложения налоговый кредит предоставляется, как правило, не на всю сумму уплаченного за рубежом налога, а только на ту его часть, которая не превышает максимально возможную сумму налога с такой же суммы прибыли в стране резидентства, где организация уплачивает налоги со всей полученной прибыли вне зависимости от места ее получения.

Налоговый вычет, представляет собой уменьшение суммы совокупной налогооблагаемой прибыли организации в государстве, в котором компания является налоговым резидентом, на суммы налогов, уплаченных в других странах.

Налоговое освобождение есть закрепляемое на межгосударственном уровне соглашение о том, что государство, где зарегистрирована организация, облагает определенные виды прибыли (дохода), в том числе зарубежные, при этом доходы, полученные в зарубежных государствах, не будут подлежать налогообложению в этих других государствах.

Для сравнительного анализа трех методов устранения двойного налогообложения ниже приведен расчет, результаты которого представлены в виде таблицы:

Таблица 6

Методы устранения двойного налогообложения

Организация из государства А	Место получения прибыли
------------------------------	-------------------------

	А	В
Прибыль	2000	1000
Ставка налога на прибыль	24%	30%
Налог на прибыль, подлежащий уплате	480	300
Итого	780	
Метод налогового кредита	Метод налогового вычета	Метод налогового освобождения
1. Налогооблагаемая прибыль в государстве А		
3000	$2000 + (1000 - 300) = 2700$	3000
2. Налог, уплаченный в государстве А		
$3000 \times 0,24 = 720$	$2700 \times 0,24 = 648$	$3000 \times 0,24 = 720$
$720 - 480 = 240$		
Разрешенная сумма налогового кредита		
$1000 \times 0,24 = 240$		
Итого подлежит уплате в государстве А		
$720 - 240 = 480$		
3. Всего уплачено в государствах А и В		
$480 + 300 = 780$	$648 + 300 = 948$	720

Из расчетов, приведенных в [таблице 6](#) можно сделать вывод о том, что налоговое освобождение является наиболее приемлемым способом устранения двойного налогообложения для организации-налогоплательщика.

Особо необходимо отметить, что для российских предпринимателей значительный интерес представляют те государства и регионы, с которыми у Российской Федерации заключены соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении доходов и имущества. Налоговые соглашения могут использоваться только для устранения двойного налогообложения налогоплательщиков, но не для введения нового обложения или увеличения каким-либо образом существующих налогов. Данные обстоятельства определяют также и возможности налоговых соглашений в сфере борьбы против уклонения от налогов. Налоговые соглашения не предоставляют налоговым органам дополнительных прав, помимо предусмотренных нормами национального законодательства, но позволяют применять имеющиеся права более эффективно, с учетом более полной информации как полученной от самого налогоплательщика, так и от налоговых администраций государств-партнеров. При этом экономический смысл и содержание налоговых соглашений выходит за рамки их непосредственного предназначения и является инструментом макроэкономической политики страны.

Например, темой одного из обсуждаемых направлений ежегодной конференции Международной Фискальной Ассоциации (International Fiscal Association) в 1998 году, проходившей в Лондоне, был вопрос о практических проблемах по применению конвенций об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. В своих докладах представители различных стран (Австралии, Австрии, Бельгии, Бразилии, Индии, Италии, Канады, России, Финляндии, Швеции, Японии и других) рассматривали роль и статус соглашений об избежании двойного налогообложения в национальных законодательных системах, проблемы применения тех или

иных положений соглашений, а также другие вопросы. В частности, С. Шаталов в своем выступлении отметил, что Российская Федерация ратифицировала соглашения об избежании двойного налогообложения с 37 странами, включая бывшие республики СССР, в том числе с ведущими странами Западной Европы, США, Японией*(77).

В соответствии со статьей 7 Налогового кодекса Российской Федерации, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и соответствующими нормативными актами о налогах и сборах, то применяются правила международного договора. Таким образом, данная статья определяет приоритет международного законодательства над национальным.

При использовании в практической работе положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения следует руководствоваться следующими положениями:

1) виды налогов, на которые распространяется соглашение об избежании двойного налогообложения, определяется конкретно в каждом таком соглашении;

2) порядок налогообложения каждого вида доходов устанавливается в каждом соглашении об избежании двойного налогообложения;

3) в Российской Федерации существует механизм применения правил международных соглашений об избежании двойного налогообложения в налоговой практике.

При анализе первого положения необходимо отметить, что все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения охватывают только налоги на доходы и капитал, то есть налоги, взимаемые с общей суммы доходов (капитала) или с отдельных их элементов, включая налоги с доходов от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги, взимаемые с общей суммы заработной платы, а также налоги, взимаемые с доходов от прироста капитала. Такое ограничение применительно к действующему в Российской Федерации налоговому законодательству позволяет определить перечень налогов, уплачиваемых организациями, на которые распространяются соглашения об избежании двойного налогообложения, а именно: налог на доходы физических лиц, налог прибыль организаций и налог на имущество предприятий. Учитывая вышеизложенное, налоги, взимаемые с оборота (налог с продаж), а также косвенные налоги (НДС и акциз) не попадают в сферу действия соглашений об избежании двойного налогообложения.

Выбор различных юридических форм или конструкций с учетом их местонахождения, правильный выбор стран, в которых эти формы создаются, базируются и действуют, правильное сочетание этих форм и упорядоченность их внутренних и внешних взаимосвязей во многом определяет эффективность работы по устранению двойного налогообложения, связанного с порядком налогообложения конкретного вида доходов, устанавливаемых в каждом соглашении об избежании двойного налогообложения.

Особенное значение имеют различия в организационно-правовом статусе компаний, которые заметно отражаются на организации финансовых потоков, источниках и порядке формирования уставного капитала компании, системе распределения прибыли, взаимоотношениях с бюджетом и внебюджетными фондами. Кроме того, большое влияние на организацию финансов компании оказывают отраслевые особенности, которые определяют подходы к источникам формирования финансовых ресурсов организации, системе распределения прибыли. Данные отличия отражаются, прежде всего, на величине, структуре и источниках формирования оборотных средств компании, взаимоотношениях с банками и контрагентами, порядке и сроках выполнения налоговых и иных аналогичных обязательств перед бюджетом, составе финансовых и налоговых льгот. Нельзя не учитывать значение зависимости производства от природных и климатических факторов, влияющих на количество и качество продукции, уровень затрат на ее производство и реализацию, финансовые результаты деятельности организаций.

Следует подчеркнуть, что вышеприведенные отраслевые параметры приобретают особо значимое качественное содержание при осуществлении деятельности в международном масштабе.

Например, при размещении структурных подразделений компании следует решать вопрос о том, будет ли это корпорация с отделениями в разных странах или сеть дочерних компаний с холдингом в той стране, национальный режим которой будет наиболее благоприятным для управления всей сетью, или это будет просто группа взаимопроникающих компаний, связанных взаимным участием в капитале друг друга.

В ходе инвестиционной деятельности за рубежом возможность снижения налоговых потерь является одним из факторов создания дочерних обществ. Тактика инвестора при этом заключается в использовании межстрановых различий в уровне и способах налогообложения. Анализ и сравнение налоговых условий в различных странах позволяет разрабатывать такие схемы деловых отношений с участием дочерних фирм, при которых налоговые потери минимальны. В таком случае целесообразно использовать классификацию налогов, предусматривающую их деление на прямые и косвенные. К прямым налогам относят налог на

прибыль (income tax), налог на доходы от распоряжения капиталом (capital gains tax), дополнительный налог на вывоз дохода (withholding tax), ежегодный налог на собственный капитал (annual net worth tax) и другие. Косвенные налоги включают налоги на различные виды сделок, налог на добавленную стоимость, акциз и прочие налоги с оборота.

Прямые налоги оказывают серьезное воздействие на деятельность дочерних компаний, поэтому в процессе планирования хозяйственной деятельности им должно уделяться первостепенное внимание. Косвенные налоги, в свою очередь, не играют решающей роли при выборе юрисдикции дочерних обществ, в целом они являются фактором второстепенного значения.

Решение вопроса о размещении дочерних обществ требует также учета ряда дополнительных обстоятельств при условии конкретизации определенных параметров (отраслевая принадлежность, цели и задачи создания дочерних фирм и другие). Такой многоэтапный подход дает возможность рассматривать и анализировать влияние налоговой составляющей на процесс окончательного принятия налогового решения.

Важный этап налогового планирования в компании - анализ всех предоставленных налоговым законодательством льгот, их использование при определении налогооблагаемой базы, при исчислении налоговых платежей в бюджет. Именно с учетом результатов анализа должен быть составлен план использования льгот по выбранным налогам. На этой стадии могут быть решены более конкретные задачи, а в условиях осуществления деятельности в международном масштабе требуется прежде всего глубокое изучение и проработка законодательства данного государства с тем, чтобы в полной мере использовать все имеющиеся возможности и преимущества. Вместе с тем особого внимания требует изучение и анализ налоговой практики в данной стране, находящей свое отражение в существовании определенных правил, основанных на традиции или прагматическом подходе со стороны налоговой администрации данного государства.

Заключительным этапом налогового планирования является осуществление рационального, с налоговой точки зрения, размещения активов и прибылей организации. Проблемы, решаемые на данном этапе, напрямую не относятся к расчету и уплате налогов, но определение приоритетных направлений размещения полученных прибылей, способов репатриации капиталов, выбор инвестиционной политики во многих случаях могут обеспечить дополнительные налоговые преимущества, возврат части уплаченных налоговых платежей. Кроме того, необходимо особо отметить, что в ряде стран в целях налогового и валютного контроля некоторые налоги взимаются и с не подлежащих обложению лиц и компаний. Такие ситуации наблюдаются при применении налоговых соглашений, согласно которым стандартные ставки налогов "у источника" (с дивидендов, процентов, платежей роялти) по условиям соглашений снижаются иногда в 2-3 раза или вовсе составляют ноль процентов.

Учитывая вышеизложенное, можно дать следующие рекомендации выбора между различными вариантами и методами осуществления деятельности, направленного на достижение возможно более низкого уровня налогообложения:

- 1) режиму обложения налогом на индивидуальные доходы следует предпочитать режим обложения налогом на прибыль корпораций;
- 2) наиболее выгодно избегать статуса резидента в стране получения наибольших доходов, оставаясь в режиме обложения "у источника";
- 3) извлечение доходов и репатриацию прибылей следует осуществлять не сразу после их получения, поскольку иногда отсрочка равносильна освобождению от уплаты налога;
- 4) предпочтительнее перемещение активов осуществлять в форме движения капиталов, а не доходов или прибылей;
- 5) при сравнении налоговых режимов разных стран необходимо анализировать процесс формирования налогооблагаемого дохода, а не уделять все внимание налоговым ставкам.

Таким образом, международное налоговое планирование в своих активных формах предполагает выбор благоприятных налоговых режимов для налогоплательщика, что, в свою очередь, предполагает и требует во многих случаях изменения формы или даже содержания его деятельности. Эти изменения должны касаться тех аспектов, на которые ориентируется налоговое законодательство при определении налоговых обязательств организаций. Одним из таких признаков является объект налогообложения: меняя объект в тех пределах, в которых позволяет определенная ситуация, можно прийти к более выгодному для налогоплательщика режиму и виду обложения. Например, продажа оборудования часто заменяется передачей его в лизинг.

Второй аспект - это субъект налогообложения. Переход на более выгодный режим налогообложения может быть осуществлен и заменой налогоплательщика. Например, организация может изменить свою организационно-правовую форму, что потребует, прежде всего, качественного и количественного анализа такой замены, основанного на тщательной проработке законодательной базы тех стран, где осуществляется или имеется намерение осуществлять свою деятельность в тех или иных формах.

Третий аспект заключается в выборе налоговой юрисдикции. При этом необходимо учитывать, что производственные особенности налагают определенные ограничения на мобильность определенных видов деятельности.

Четвертым аспектом выступает возможность менять обстоятельства, сопутствующие определенной облагаемой деятельности. По каждому виду деятельности применяются свои правила и нормы определения валового дохода: доходы от коммерческой деятельности, доходы от инвестированного капитала, доходы от сельскохозяйственной деятельности, прочие доходы. В зависимости от отраслевой структуры хозяйства в некоторых странах выделяются и другие доходы.

Рассмотренные методологические и теоретические вопросы налогового планирования в мировой экономике позволяют судить о том, что проблема международного налогового планирования достаточна многогранна. Несмотря на то, что данными вопросами интересуются, как правило, специалисты-практики и юристы, изучение методологических основ международного налогового планирования необходимо всем специалистам, занятым в финансово-экономической сфере, поскольку оно является особым составляющим направлением налогового планирования на предприятии в целом.

Бабанин В.А.,
главный специалист Отдела методологии
налогового учета ОАО "ЛУКОЙЛ",
аспирант Академии бюджета и казначейства г. Москва
Источник: собственные расчеты.

Из материалов конференции

Контроль цен для целей налогообложения. Практика применения ст. 40 НК РФ

Право налоговых органов осуществлять контроль цен, применяемых налогоплательщиком в сделках со своими контрагентами, предусмотрено ст. 40 НК РФ.

При этом по общему правилу, закрепленному в данной статье, установлена презумпция соответствия цены сделки, указанной сторонами, рыночной (то есть, если не доказано обратное).

Налоговые органы имеют право проконтролировать цену сделки, заключенной между налогоплательщиком и его контрагентами, в следующих случаях:

- 1) при заключении сделки между взаимозависимыми лицами (ст. 20 НК РФ);
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В случаях, перечисленных выше, и, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе доначислить налог и пени исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги при сопоставимых условиях.

В настоящее время в судебной-арбитражной практике, касающейся применения ст. 40 НК РФ, можно выделить определенные направления и подходы, а также наиболее типичные ситуации, которые мы считаем необходимым предложить Вашему вниманию.

1. Контроль сделок, заключаемых между взаимозависимыми лицами

1.1. Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечислены в п. 1 ст. 20 НК РФ, судом осуществляется с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней по основаниям, предусмотренным ст. 40 НК РФ (п. 1 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ").

1.2. Лица могут быть признаны судом взаимозависимыми при наличии оснований для такого признания, указанных в правовых актах (кроме п. 1 ст. 20 НК РФ), а отношения между этими

лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом (Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О).

С учетом указанного толкования ст. 20 НК РФ, в российском законодательстве можно выделить следующие установленные основания для признания лиц взаимозависимыми для целей налогового контроля:

1. Статья 22 Федерального закона от 14 ноября 2002 года N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" - "Заинтересованность в совершении унитарным предприятием сделки";

2. Статья 45 Федерального закона от 8 февраля 1998 года N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" - "Заинтересованность в совершении обществом сделки";

3. Статья 81 Федерального закона от 26 декабря 1995 года N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" - "Заинтересованность в совершении обществом сделки";

4. Подпункт "г" п. 2 ст. 19 Федерального закона от 21 мая 1993 года N 5003-1 "О таможенном тарифе" (понятие взаимозависимых лиц);

5. Статья 4 Закона РСФСР от 22 марта 1991 года N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках" (понятие аффилированных лиц)

1.3. Юридическое лицо и его руководитель с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми лицами в смысле статьи 20 НК РФ (п. 2 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ").

2. Сопоставимость условий заключаемых сделок

2.1. Кредитование юридических и физических лиц является различными и несопоставимыми операциями. Поэтому то обстоятельство, что размер ставки по кредитам, выдаваемым физическим лицам, существенным образом отличался в сторону увеличения в сопоставлении с кредитами, выдаваемыми юридическим лицам не является основанием для применения ст. 40 НК РФ (Постановления ФАС ВВО от 15.01.2003 N А82-121/02-А/1).

2.2. Поскольку налогоплательщик приобрел ГСМ по ценам, сложившимся в результате нескольких взаиморасчетов, бартерных сделок, при отсутствии возможности получить оплату электроэнергии от сельскохозяйственных предприятий денежными средствами, суд пришел к выводу о том, что рыночная цена рассчитана налоговым органом при несопоставимых экономических условиях (Постановление ФАС ЦО от 25.03.2003 N А14-9138-02/303/25).

2.3. Налоговый орган, применив ст. 40 НК РФ, доначислил банку налог на прибыль в результате того, что ранее при исчислении налога не были применены средневзвешенные проценты по льготным ссудам, выданным своим работникам. Суд, признавая решение налогового органа незаконным, указал, что налоговый орган не имел права контроля за уровнем цен (платой за кредиты), так как срок на который выдавались кредиты 1999 г., 2000 г. нельзя признать непродолжительным, что исключает возможность для налогового органа воспользоваться правами, предусмотренными ст. 40 НК РФ.

Исходя из банковской деятельности, где ставка банковского кредита устанавливается в годовых процентах, под непродолжительным временем следует понимать тот период времени, когда в течение действия одной и той же ставки рефинансирования выдача кредитов различным лицами производится под разные проценты.

При этом налоговый орган не учел, что условия договора выдачи кредитов хозяйствующим субъектам и гражданам различны (Постановление ФАС ПО от 16.09.2003 N А12-5865/03-С25).

2.4. Поскольку нефть, реализованная по контрактам, относится к различным товарным группам, которым соответствуют различные технические условия, то это свидетельствует о несопоставимости указанных сделок по условиям поставки (объему поставляемого товара, условиям платежей) и маршруту транспортировки, в связи с чем начисление налогов с выручки, полученной по данным контрактам, в порядке ст. 40 НК РФ, является незаконным (Постановление ФАС ЗСО от 01.10.2003 N Ф04/5017-1468/А46-2003).

2.5. Предприятие продало директору по цене 2500 руб. автомобиль, остаточная стоимость которого по документам бухгалтерского учета составляла 47200 руб. Инспекцией был сделан запрос в ГУ "Южный региональный центр судебной экспертизы", в котором была указана марка автомобиля, год выпуска, пробег, остаточная стоимость. Согласно ответу среднерыночная стоимость автомобиля в хорошем состоянии составляла 15720 руб. Данное обстоятельство послужило основанием для вывода ИМНС о совершении сделки с заинтересованным лицом по цене ниже рыночной, что свидетельствует о получении физическим лицом материальной выгоды

подлежащей обложению подоходным налогом.

Однако суд не признал ответ центра судебной экспертизы надлежащим доказательством по делу, так как налоговой инспекцией в запросе не была сообщена информация о техническом состоянии автомобиля. Среднерыночная стоимость автомобиля указана со ссылкой на его хорошее состояние, тогда как материалы дела подтверждают большое технический износ автомобиля (Постановление ФАС СКО от 09.06.2003 N Ф08-1579/2003-709А).

2.6. ИМНС при определении рыночной цены сделки выбрала максимальную цену, используемую налогоплательщиком по договорам аренды в каждом из месяцев проверяемого периода. Однако суд указал, что при установлении рыночной цены в соответствии со ст. 40 НК РФ налоговым органом должны быть доказаны сопоставимые условия сделки, сфера обращения услуг, идентичность услуг. Поскольку в решении ИМНС сопоставимость и идентичность сделок не исследованы, не выделены однородные и идентичные группы сделок, то рыночная цена не обоснована (Постановление ФАС МО от 19.11.2003 N КА-А41/9209-03).

2.7. Суд указал, что для целей п. 6 ст. 40 НК РФ об идентичности услуг по сдаче в аренду помещений свидетельствуют такие физические характеристики, как месторасположение, площадь, эксплуатационные данные, а не высота потолков, материал конструкций, напольные покрытия, месторасположение, одинаковый производитель и репутация на рынке услуг, как на том настаивал налоговый орган, и признал необоснованными выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком цены сдаваемых в аренду помещений (Постановление ФАС СЗО от 19.11.2002 N 3715).

2.8. Суд признал неправомерным использование налоговым органом при определении цены услуг по сдаче транспортных средств в аренду между взаимозависимыми лицами Порядка определения арендной платы за аренду движимого имущества, находящегося в государственной собственности Архангельской области, поскольку налоговый орган не использовал официальную информацию о рыночных ценах на товары, работы, услуги и биржевых котировках, что необходимо в силу положений п. 4-11 ст. 40 НК РФ (Постановление ФАС СЗО от 23.06.2003 N А05-15248/02-879/22).

2.9. ИМНС начислила налог на прибыль, НДС, налог на пользователей автодорог, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы в связи с отклонением цен по договорам аренды недвижимого имущества (нежилых помещений) более чем на 20%. Для целей налогообложения была определена средняя цена аренды в проверяемый период.

Решение ИМНС признано недействительным, так как согласно п. 3 ст. 40 НК РФ, по мнению суда, налоговому органу следовало установить уровень рыночных цен на идентичные (однородные) услуги и доначислить налоги только по тем сделкам ответчика, цены по которым отклоняются от рыночных более чем на 20%. Уровень рыночных цен ИМНС не исследовался и не устанавливался, в связи с чем представленный перерасчет сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, не основан на законе. Не опровергнуто налоговым органом утверждение налогоплательщика о том, что помещения, сдаваемые в аренду, различны по своему техническому состоянию, месторасположению, наличию коммунальных услуг (Постановление ФАС УО от 11.11.2003 N Ф09-3803/03-АК).

3. Применение налоговым органом в качестве рыночной цены средней цены реализации

3.1. В случае выявления сделок, цены по которым более чем на 20% отклоняются от уровня цен, примененных данным налогоплательщиком в отношении идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) в пределах непродолжительного периода времени, доначисление налога по этим сделкам не может производиться исходя из средней цены реализации (п. 5 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ").

3.2. Налоговый орган, руководствуясь ст. 40 НК РФ, произвел доначисление налогов исходя из рыночной стоимости грибов. Уровень рыночной цены (1,38 доллара США) определен налоговым органом методом "средняя арифметическая взвешенная" на основании сведений, полученных из таможи о предприятиях, экспортирующих в 2000 в Литву свежие грибы лисички и ценах, применяемых этими предприятиями при совершении внешнеторговых сделок.

Арбитражный суд пришел к выводу о том, что условия представленных налоговым органом контрактов с условиями контракта, заключенного налогоплательщиком, являются несопоставимыми в части объемов поставляемых грибов, условий их поставки, платежей, порядка расчетов, определения страны-импортера товара. Указанные выше различия условий сделок существенно влияют на цену товара и поэтому не могут быть использованы при определении рыночной цены (Постановление ФАС ВВО от 04.11.2002 N А11-2410/2002-К2-1039).

3.3. Определение в целях налогообложения рыночной цены арендной платы как средней цены стоимости арендной платы в населенном пункте не соответствует требованиям ст. 40 НК РФ (Постановление ФАС ВСО от 13.02.2003 N А33-6187/02-С3а-Ф02-3998/02-С1).

3.4. Определение рыночной цены как средней цены реализации услуг за проверяемый период не соответствует положениям ст. 40 НК РФ (Постановление ФАС ВСО от 16.09.2003 N А33-161/03-С3-Ф02-2921/03-С1).

4. Применение налоговым органом метода цены последующей реализации и затратного метода

4.1. Суд указал, что при проверке правильности применения цены сделки налоговые органы должны доказать отклонение цены сделки от рыночной. При этом налоговым органом должны быть предприняты меры для определения рыночной цены в порядке ст. 40 НК РФ: при отсутствии на соответствующем рынке однородных товаров может быть применен метод последующей реализации, а уж затем - затратный метод. В данном случае при определении рыночной цены сделки налоговый орган использовал затратный метод, не доказав факт отсутствия на рынке однородных товаров, а также невозможность определения уровня цен с учетом метода последующей реализации. Таким образом, суд признал, что расчет, произведенный ИМНС, не может служить основанием для доначисления налогов, так как не доказано соблюдение порядка определения рыночной цены, установленного ст. 40 НК РФ (Постановление ФАС МО от 19.06.2003 N КА-А41/3920-03).

4.2. В соответствии со ст. 40 НК РФ, налоговый орган вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в случаях определенных п. 2 данной статьи. Проверяя правильность применения цен, налоговый орган не указал ни одного из оснований указанных в п. 2 ст. 40 НК РФ. Не доказана налоговым органом правомерность исчисления оспариваемых налоговых платежей в отношении налогоплательщика по "затратному" методу (абз. 2 п. 10 ст. 140 НК РФ), исходя из цен, которые применяет третье лицо - организация-монополист, получающее дотации из бюджета (Постановление ФАС СКО от 21.07.2003 N Ф08-2516/03-933А).

4.3. В силу абз. 2 п. 10 ст. 40 НК РФ при расчете рыночной цены затратным методом должны учитываться обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты и обычная для данной сферы деятельности прибыль, то есть усредненные показатели затрат и прибыли, а не фактические или плановые показатели себестоимости у прибыли, которыми воспользовался налоговый орган принимая оспариваемое решение.

Кроме того, как усматривается из экспертного заключения лаборатории судебных экспертиз, легитимность и обоснованность которого налоговым органом не опровергнута, на территории РФ имеются предприятия, оказывающие услуги по переработке сырья, какие оказываются налогоплательщиком в связи с чем согласно абз. 1 п. 10 ст. 40 НК РФ применение налоговым органом затратного метода при определении рыночной цены услуг по переработке сырья, предоставляемых налогоплательщиком, было произведено неправомерно (Постановление ФАС ПО от 03.07.2003 N А57-3316/01-9).

4.4. ИМНС доначислила налогоплательщику налог на прибыль в связи с занижением последним выручки для целей налогообложения за 2000 - 2001 гг., вызванным отклонением цен по заключенным с взаимозависимым лицом - ЗАО, договорам на поставку колес, более чем на 20% от рыночных цен.

Суд отметил, поскольку налоговый орган не обосновал невозможность применения метода последующей реализации, то и применение затратного метода является необоснованным.

Кроме того, налоговый орган неправильно применил и затратный метод, т.к. не учел обычную для данной сферы деятельности прибыль (абз. 2 п. 10 ст. 40 НК РФ) (Постановление ФАС УО от 17.11.2003 N Ф09-3832/03-АК).

Штрмовассер И.Р.,
Ведущий специалист Центра
"Налоги и финансовое право" г. Екатеринбург

Сложные вопросы начисления и взыскания пени

Исходя из положений ст.ст. 72 и 75 НК РФ, функция пени по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов состоит в том, чтобы налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты своевременно исполняли возложенную на них данную публично-правовую обязанность, а в случае пропуска срока, компенсировали бы бюджету возможные потери

от не поступивших вовремя платежей.

Учитывая, что НК РФ не ставит обязанность по уплате пени в зависимость от каких-либо обстоятельств кроме как, уплату налога в более поздний срок, чем это установлено законодательством о налогах и сборах, главным и почти единственным основанием для начисления и взыскания пени является факт просрочки уплаты налогов или сборов.

Однако анализ правоприменительной практики позволяет определить целый ряд проблем, касающихся правового регулирования в настоящее время налоговых пеней, в связи с чем, предлагаем Вашему вниманию следующие ситуации, имеющие место на практике.

1. Правовые основания для взыскания пени: фиксация, порядок взыскания

Порядок взыскания пени аналогичен порядку взыскания налога: в отношении юридических лиц взыскание производится, в бесспорном порядке, в отношении физических лиц, - в судебном.

Анализ ст. 75 и п. 4 ст. 81 НК РФ показывает, что обязанность по исчислению пени возлагается на налогоплательщика. Как гарантия выполнения налогоплательщиком данной обязанности, налоговые органы подп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ наделены правом принудительного взыскания пени в порядке, установленном НК РФ.

Так как пени является дополнительным обязательством по отношению к налогу, как обязательному платежу, для взыскания пени должен применяться правовой механизм, установленный ст. 46, 47 НК РФ, а также ст. 69, 70 НК РФ.

В первую очередь, это касается предъявления пени налоговым органом налогоплательщику.

1. Наиболее распространенной практикой является начисление пени по результатам налоговых проверок, сумма которых фиксируется налоговым органом в решении с приложением соответствующего расчета и предъявляется налогоплательщику к уплате в требовании. В данном случае, следует обращать особое внимание на расчет пени: на период начисления, на процентную ставку, на формулу расчета, на наличие излишне уплаченного налога.

Следует обратить внимание на то, что суммы пени, в отличие от доначисленных налогов и штрафов, которые должны совпадать и в решении о привлечении к ответственности и в требовании, могут в указанных документах различаться, поскольку пени начисляются и на момент направления требования. Такое отличие не может служить основанием для признания решения или требования недействительным (Постановление ФАС СЗО от 24.09.2001 N А56-33821/00).

Однако встречаются ситуации, когда налоговый орган включает сумму пени, начисленную на недоимку, возникшую за пределами сроков проведения выездной проверки. В этом случае, предъявление пени является неправомерным по двум основаниям:

1) отсутствие у налогового органа законного права для документального подтверждения базы исчисления пени (суммы недоимки) в силу запрета сбора доказательств за пределами подконтрольного трехлетнего периода (недопустимость доказательств);

2) истечение трехлетнего срока давности на взыскание недоимки, который в равной степени должен применяться и к дополнительному обязательству - пени.

Так, рассматривая аналогичное дело ФАС МО в Постановлении от 03.03.2003 N КА-А41/618-03 указал, что исходя из положений п. 5 ст. 75 НК РФ недопустимо самостоятельное взыскание суммы пени по недоимке, которая не была взыскана налоговым органом с налогоплательщика в установленном НК РФ порядке и сроки. Суд признал решение инспекции неправомерным как несоответствующее требованиям п. 3 ст. 101 НК РФ.

2. На практике нередко встречаются ситуации, когда налоговый орган предъявляется к взысканию пени, ссылаясь в требовании на данные лицевого учета.

В этом случае следует исходить из положений п. 4 ст. 69 НК РФ, согласно которой требование должно содержать не только данные о размере пени, но и подробные данные об основании взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог. Ссылка на лицевые счета как на основание уплаты (взыскания) пени НК РФ не предусмотрено.

Однако на практике такого рода дела решаются судами по разному.

В частности, ФАС ВСО в Постановлении от 21.08.2002 N А33-13853/01-СЗ-а-Ф02-2359/02-С1 указал, что отсутствие в требовании указания на срок исполнения обязательств, с учетом того обстоятельства, что налогоплательщиком не оспаривается размер пени, и на момент рассмотрения дела в суде пени им не погашены, не может являться основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности уплатить пени.

В тоже время в Постановлении ФАС СЗО от 11.12.2001 N А56-16293/01 суд указал, что в требовании об уплате суммы недоимки по налогам и пени должны быть указаны сведения о суммах недоимки по конкретным налогам, на которые ИМНС начислены пени, сроки их уплаты и

период начисления пени по каждому налогу. В противном случае, требование об уплате пени должно быть признано незаконным, так как невозможно определить законность и обоснованность начисления пени.

3. При взыскании пени налоговым органом должна соблюдаться процедура, установленная НК РФ для взыскания налоговой задолженности.

Таким образом, принятие налоговым органом решения о взыскании с налогоплательщика пеней в бесспорном порядке до направления требования об их добровольной уплате, отсутствие в требовании указания срока его исполнения и налога, по которому начислены пени, является нарушением процедуры принятия решения о взыскании пеней и выставления инкассовых поручений.

В этом случае взыскание пени инкассовыми поручениями на списание денежных средств, направленные на основании такого решения о взыскании, исполнению не подлежат (Постановление ФАС СЗО от 24.07.2001 N А56-27111/00).

4. При взыскании пени налоговый орган должен документально подтвердить не только основания для их начисления, но и представить обоснованный расчет пени.

При этом не имеет значения, каким образом налоговым органом осуществляется расчет пеней: "в ручную" или с использованием специальной компьютерной программы.

Как указал ФАС МО в Постановлении от 12.09.2002 N КА-А40/6065-02, применение компьютерной программы расчета пени нарастающим итогом за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога не освобождает налоговый орган от обязанности предоставлять соответствующий расчет на бумажном носителе в целях обоснования правомерности размера начисленных пеней.

2. Применение пени к налоговым агентам

В соответствии с п. 1 ст. 75 НК РФ пеня подлежит начислению и на сумму налога, которую налоговый агент перечислил в бюджет с нарушением установленного законом срока. В этом случае обязанность по выплате пени возлагается на налогового агента.

При применении данной нормы следует обратить внимание на следующие особенности.

Пеня может начисляться только в том случае, когда налоговый агент реально удержал сумму налога, но не перечислил ее в установленные законом сроки в бюджет.

Данный вывод следует из положений п. 1 ст. 8 НК РФ, определяющих индивидуальный характер налога.

Таким образом, у налогового агента в части "чужого" исчисленного налога пеня возникает в том случае, когда им не была выполнена обязанность по перечислению налога в бюджет.

Следует отметить, что суды придерживаются аналогичной позиции. Так, ФАС УО в Постановлении от 12.09.2001 N Ф09-2125/01-АК указал, что взыскание пени является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ) и должно применяться к агенту только в случае удержания, но не перечисления его в бюджет, при наличии возможности его перечислить.

3. Пеня по налогу на пользователей автомобильных дорог

Точку в разрешении рассматриваемой проблемы окончательно поставил Конституционный Суд РФ в своих Определениях от 4 июля 2002 г. N 185-О и от 4 июля 2002 г. N 200-О, где указано, что требование об установлении непосредственно в самом налоговом законе всех элементов налогообложения, перечисленных в статье 17 НК РФ, в том числе ранее не упоминавшихся в утративших силу положениях Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", обязательно для тех налогов, которые устанавливаются и вводятся после 1 января 1999 года.

Однако следует отметить, что Конституционный Суд РФ рассматривал вопрос о начислении пени применительно к периодам, когда действовали положения п. 10 Постановления Верховного Совета РФ от 23.01.1992 N 2235-10 "Об утверждении порядка образования и использования средств федерального дорожного фонда РФ".

В то же время, согласно Федеральным законам от 27.12.2000 N 150-ФЗ и от 30.12.2001 N 194-ФЗ о федеральных бюджетах на 2001 и 2002 действие Постановления приостановлено с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2002 г.

Таким образом, при условии отсутствия нормативного срока уплаты налога на уровне законодательства субъектов РФ, начисление пени в силу ст. 75 НК РФ в 2001 и 2002 является неправомерным.

4. Начисление пени при перечислении налога в "несоответствующий бюджет"

Согласно п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

При разрешении вопроса о прекращении обязанности по уплате налога учитывается также уровень бюджета, в который должна быть исполнена данная обязанность, в том числе уровень бюджета (федеральный, региональный, местный), территориальная принадлежность бюджета (регионального, местного).

В этой связи можно выделить следующие проблемные вопросы.

1. Перечисление налога (доли налога) в бюджет другого уровня влечет за собой начисление пени, если обязанность по перечислению налога в разные бюджеты возложена на налогоплательщика.

Данная позиция было отражена в Постановлении ФАС СЗО от 10.06.2002 N A56-32297/01, согласно которому обязанность налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги (пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ) считается исполненной надлежащим образом с момента уплаты налога в соответствующий бюджет. При уплате налогоплательщиком налога в "несоответствующий бюджет", то есть в бюджет другого уровня, на указанную сумму подлежат начислению пени в соответствии с п. 1 ст. 75 НК РФ.

Однако в ряде случаев суды занимают иную позицию.

Так, ФАС ВВО в Постановлении от 10.11.2002 N A29-4044/02А указал, что задолженность по налогу, являющаяся основанием для начисления пени, должна определяться в целом по налогу. Несоблюдение обществом порядка уплаты налога (направление части средств вместо федерального дорожного фонда в территориальный) не может служить основанием для вывода о неуплате налога в срок и начисления пени.

2. При ошибочном указании налогоплательщиком в платежном поручении на перечисление федерального налога в качестве получателя другого отделения федерального казначейства не влечет начисление пени, так как данное обстоятельство не свидетельствует о не исполнении предприятием обязанности по уплате налога согласно ст. 45 НК РФ.

Как указал ФАС ПО в Постановлении от 27.08.2002 N A12-4144/02-С36, налоговым органов неправомерно были начислены пени, так как после уплаты налога налогоплательщиком данная сумма перестает быть категорией налоговых правоотношений в силу п. 2 ст. 45 НК РФ.

5. Пеня как мера ответственности

Разграничение института пени от института налоговой ответственности непосредственно в положениях НК РФ привело к формированию соответствующей правовой позиции на практике. Так, например, в п. 18 Постановления ВС РФ и ВАС РФ N 41/9 от 11.06.99, было прямо указано, что вина является обязательным условием для привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. В связи с этим освобождение налогоплательщика от налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой ответственности.

На первый взгляд может показаться, что пеню из-за ее компенсационного характера, вообще не стоит рассматривать как какую-то разновидность налоговой ответственности. Однако в постановлении по другому делу Конституционный Суд РФ высказал иную позицию. Рассматривая вопрос о конституционности норм Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 г.", конституировал, что неуплата земельного налога к 15 июля 1995 г. по новым ставкам могла послужить основанием для привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства в форме начисления пени за каждый день просрочки (ст. 17 Закона РФ "О плате за землю") по всем трем платежам, предусмотренным оспариваемым Законом. В этом случае налогоплательщики привлекались бы к ответственности за налоговые правонарушения в связи с теми действиями по уплате налога, которые были ими совершены до момента, когда вновь принятый закон вступал в силу, что не соответствует ст. 54 (часть 2) Конституции РФ, согласно которой никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением (Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П).

Данная позиция, на наш взгляд, в большей степени согласуется с общетеоретическими подходами к понятию юридической ответственности, которые позволяют сделать заключение, что налогово-правовому институту пени присущи все ее основные признаки, а именно:

- 1) государственное принуждение;
- 2) четко очерченный объем (мера) принуждения;
- 3) связь начисления пени с правонарушением (нарушением срока уплаты);
- 4) негативные последствия для нарушителя (взыскание части принадлежащего на праве собственности имущества);
- 5) характер и объем лишений установлены в юридической норме (денежное взыскание в определенном размере);
- 6) применение государственно-принудительных мер осуществляется в ходе правоприменительной деятельности государственных органов в определенном законом порядке и формах (взыскание осуществляется налоговым органом в порядке, предусмотренном ст. 46, 47, 48 НК РФ).

Таким образом, можно констатировать, что пеня выступает не только в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, но и мерой ответственности.

При этом сам компенсационный характер пени не исключает того, что ее нельзя рассматривать в качестве одного из видов налоговой ответственности, поскольку юридическая ответственность может наряду со штрафными (карательными), превентивными, воспитательными функциями осуществлять и праввосстановительную (компенсационную) функцию, направленную на то, чтобы обеспечить нарушенный интерес общества.

В качестве примера аналогичного по сути подхода можно привести Постановление ФАС МО от 11.07.2002 N КА-А41/4389-02. По данному делу налогоплательщик был освобожден от ответственности за неуплату налогов в связи с неправомерными действиями самого налогового органа (в данном случае речь идет о начислении пени на недоимку, возникшую несколько лет назад, которая в течение данного периода времени инспекцией не взыскивалась). Суд указал, что при таких обстоятельствах начисление пени по возникшей недоимке может противоречить смыслу нормы права об обеспечении исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Формальное применение нормы права при явном несоответствии с ее действительным назначением будет означать ее неправильное применение.

6. Снижение суммы пени

Несмотря на отсутствие в ст. 75 НК РФ прямых указаний о возможности снижения правоприменителем размера взыскиваемых пеней, ВС РФ высказал мнение о том, что суд вправе, ввиду явно несоразмерной величины пени размеру недоимки или таможенного платежа исходя из общих начал и смысла действующего законодательства и конкретных обстоятельств дела, уменьшить размер пени и применить по аналогии закона ст. 333 ГК РФ (Обзор судебной практики ВС РФ за четвертый квартал 1999 года, утв. Постановлением Президиума ВС РФ от 5 апреля 2000 года, "Бюллетень Верховного Суда РФ" N 7, 2000).

Указанная позиция вступает в противоречие с выводами Президиума ВАС РФ по конкретному делу о взыскании ПФ РФ пеней по страховым взносам. Согласно позиции Президиума ВАС РФ, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Поскольку возможность применения гражданского законодательства к отношениям между Пенсионным фондом РФ и плательщиками страховых взносов действующим законодательством не предусмотрена, оснований для уменьшения пеней со ссылкой на статью 333 ГК РФ у арбитражного суда не имелось (Постановление Президиума ВАС РФ от 17 июня 1997 г. N 777/97).

В арбитражной практике широкое применение нашел именно последний подход. Так, в удовлетворении требований налогоплательщиков об уменьшении суммы пени по основаниям ст. 333 ГК РФ было отказано, со ссылкой на п. 3 ст. 2 ГК РФ (Постановление ФАС СЗО от 20.08.2001 N А26-3091/01-02-09/0, Постановление ФАС УО от 30.12.2002 N Ф09-2745/02-АК, Постановление ФАС СЗО от 29.11.2000 N Ф04/3069-789/А27-2000).

В тоже время, положения НК РФ, действующие с 01.01.1999 по 17.08.1999 позволяют снижать размер пени до размера недоимки.

Данное правило подлежало безусловному применению в отношении налога. Однако судебная практика распространяет его и на пени, начисленные на задолженность по взносам во внебюджетные фонды.

При этом суды исходят из следующего.

Во-первых, с 01.01.2001 контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, образовавшихся на 01.01.2001 г., осуществляется налоговыми органами РФ в порядке, действующем до вступления в силу части второй НК РФ.

Во-вторых, и до введения в действие части первой НК РФ, то есть до 01.01.1999 г., законодательство о внебюджетных фондах и являлось составной частью налогового законодательства.

В-третьих, налоговый орган вправе получить необходимую для перерасчета пеней информацию от соответствующего органа (ПФ РФ, ФСС РФ, ФОМС РФ), взаимодействие с которым при осуществлении налоговым органом своих функций предусмотрено п. 4 ст. 30 НК РФ (Постановление ФАС СЗО от 05.03.2003 N A05-10498/02-537/13).

Суды также указывают, что пеня, начисленная на 01.01.99, не может превышать суммы неуплаченных страховых взносов, так как норма ст. 8 ФЗ "О введении в действие ч. I НК РФ" является универсальной и относится не только к налогам, но и к платежам во внебюджетные фонды, которые попадают под понятие налога по ст. 8 НК РФ (Постановление ФАС ПО от 13.12.2001 N A12-405/01-с17).

Следует отметить, что размер пени не должен превышать размера недоимки не только в отношении пени, начисленной до 01.01.1999, но, в соответствии с абз. 7 ст. 8 Закона РФ "О введении в действие ч. I НК РФ", и в отношении недоимки, образовавшейся до 17.08.1999 (Постановления ФАС СЗО от 22.10.2001 N A26-322/01-02-04/29, ФАС ВСО от 21.02.02 N A33-7246/01-С3а-Ф02-259/02-С1).

7. Начисление пени на авансовые платежи по налогам

В практике применения ст. 75 НК РФ до настоящего мнения существует неопределенность в вопросе о том, должна ли начисляться пеня в случаях, если налогоплательщик в силу закона обязан уплачивать авансовые платежи.

Пленум ВАС РФ в п. 20 Постановления от 28 февраля 2001 г. N 5 указал, что при рассмотрении споров, связанных с взысканием с налогоплательщика пеней за просрочку уплаты авансовых платежей, судам необходимо исходить из того, что пени, предусмотренные статьей 75 НК РФ, могут быть взысканы с налогоплательщика в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 53 и 54 НК РФ (См. также Постановления Президиума ВАС РФ от 25 декабря 2001 г. N 3428/01, от 20 ноября 2001 г. N 2240/01).

При рассмотрении конкретных споров суды, как правило, руководствуются указанным выше подходом. Так, например, ФАС ВВО в Постановлении от 15.11.2002 N A79-3643/02-СК1-3152 указал, что из смысла п. 3 ст. 75 НК следует, что начисление пени производится со следующего дня после даты, установленной для уплаты налога или сбора, а не авансового платежа. НК РФ не предусматривает возможности взыскания с налогоплательщика пени за нарушение сроков уплаты авансовых платежей по ЕСН, которые уплачиваются ежемесячно. Пеня может начисляться только за неуплату ЕСН только по окончании отчетного периода, каковым выступают квартал, полугодие и 9 месяцев.

Труфанов А.Н.,
Ведущий специалист Центра
"Налоги и финансовое право" г. Екатеринбург

Правовое регулирование возврата и зачета переплаченных налоговых платежей: сложные вопросы

Право налогоплательщика на своевременный зачет или возврат сумм излишне взысканных налогов, пени, штрафов установлено в подп. 5 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ).

В НК РФ предусмотрена и соответствующая обязанность налоговых органов, так согласно подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять возврат налогоплательщикам сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов.

Порядок возврата (зачета) таких сумм регламентируется гл. 12 НК РФ, а именно ст.ст. 78 и 79 НК РФ.

В настоящее время анализ правоприменительной практики позволяет определить целый ряд проблем, касающихся правового регулирования возврата (зачета) переплаченных налоговых платежей, в связи с чем предлагаем Вашему вниманию следующие ситуации, имеющие место на практике:

1. Сроки давности обращения налогоплательщиков с заявлениями о зачете (возврате) излишне уплаченных налоговых платежей

Установленный в п. 8 ст. 78 НК РФ трехлетний срок на подачу налогоплательщиком заявления о возврате суммы излишне уплаченного налога породил на практике множество вопросов, требующих их своевременного разрешения.

Так, возник вопрос о возможности распространения данного трехлетнего срока к ситуации, когда имеет место не возврат, а зачет излишне уплаченного налога.

Несмотря на то обстоятельство, что единой позиции по данному вопросу у арбитражных судов нет, мы считаем, что на заявления о зачете излишне уплаченного налога не распространяется срок давности, установленный п. 8 ст. 78 НК РФ, для заявлений о возврате излишне уплаченных сумм, так как по своей природе зачет и возврат - различные юридические действия.

Более того, в налоговых правоотношениях, исходя из положений ст.ст. 1-6 НК РФ, применение Закона по аналогии с возложением на налогоплательщика дополнительных ограничений, не предусмотренных Законом, недопустимо.

Вместе с тем, обращаем Ваше внимание, что истечение вышеуказанного трехлетнего срока на возврат излишне уплаченных налоговых платежей не препятствует обращению налогоплательщику в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства с учетом общих правил исчисления сроков исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, именно такой вывод был сделан Конституционным Судом РФ в Постановлении от 21.06.2001 г. N 173-0.

2. Зачет (возврат) в отношении налоговых платежей, имеющих косвенный характер

Порядок зачета (возврата) излишне уплаченных сумм, установленный ст. 78 НК РФ, не применим в отношении косвенных налоговых платежей (налог на добавленную стоимость, акциз), поскольку налогоплательщик включает сумму данного налога в цену товара (работы, услуги) и в конечном итоге сумма налога взимается не за счет прибыли налогоплательщика (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей.

Именно данная правовая позиция была сформулирована высшими судебными инстанциями: Конституционным судом РФ в Определении от 02.10.2003 г. N 317-0, Высшим Арбитражным судом РФ в Постановлении от 03.02.2004 г. N 10084/03.

3. Зачет (возврат) налоговых платежей в контексте многоуровневой бюджетной системы РФ (федеральный, региональный, местный)

Как следует из пунктов 4 и 5 ст. 78 НК РФ суммы, излишне уплаченных налоговых платежей подлежат зачету в счет предстоящих платежей либо в счет погашения налоговой задолженности при условии, что суммы переплаты направляются в бюджет того же уровня.

Вышеизложенные нормы НК РФ позволяют налоговым органам, а также и суду указывать на невозможность зачета налоговых платежей бюджета одного уровня за счет бюджета другого уровня.

Вместе с тем, представляется интересной позиция ФАС ВСО, изложенная в Постановлении от 30.09.2003 г. N А19-4396/03-45-Ф02-3150/03-С1. Так, согласно факту дела индивидуальный предприниматель в платежном поручении на уплату ЕНВД неправильно указал код бюджетной классификации, поэтому сумма была фактически зачислена в уплату налога с продаж. В результате образовалась недоимка по ЕНВД и переплата по НДС.

Налоговый орган отказал ИП в проведении зачета переплаты по НДС в счет уплаты ЕНВД, поскольку налоги зачисляются в разные бюджеты, и обратился в суд за взысканием недоимки.

Суд подтвердил, что налоговый орган правомерно отказал в проведении зачета, однако, обратил его внимание на то, что в силу п.п. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговый орган обязан был разъяснить ИП его право на возврат ошибочно уплаченного налога.

Поскольку налоговый орган на момент обращения в суд сумму ошибочно уплаченного налога не возвратил, у него отсутствуют основания для взыскания недоимки.

4. подача налогоплательщиком уточненной декларации (ст. 81 НК РФ) как основание для зачета (возврата) излишне уплаченных налоговых платежей

Зачастую налоговые органы отказывая налогоплательщику в зачете (возврате) излишне

уплаченных сумм ссылаются на отсутствие поданных налогоплательщиком уточненных деклараций, что, по мнению налоговых органов, не позволяет им признать те или иные суммы как излишне уплаченные.

Как нам представляется позиция налоговых органов, не в полной мере соответствует требованиям налогового законодательства.

Так, в соответствии со ст. 81 НК РФ налогоплательщик вносит дополнения и изменения в налоговую декларацию при неотражении или неполноте отражения сведений, а равно при наличии ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. В свою очередь, в рассматриваемых ситуациях, речь идет не о занижении суммы налога, а, наоборот, о переплате, что не обязывает налогоплательщика в соответствии со ст. 81 НК РФ подавать уточненные декларации.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, налоговый орган обязан в порядке ст. 78 НК РФ принять решение о зачете излишне уплаченных сумм налога лишь на основании соответствующего заявления налогоплательщика, не возлагая на налогоплательщика дополнительной обязанности по предоставлению уточненных деклараций.

Но вместе с тем, имеются судебные прецеденты по данному вопросу, в которых суд придерживается противоположной точки зрения.

5. Процесс реструктуризации кредиторской задолженности перед бюджетом как фактор, препятствующий возврату излишне уплаченных налоговых платежей

По мнению, налоговых органов, выявленные суммы переплаты по налоговым платежам подлежат в первую очередь зачету в счет погашения реструктурируемой задолженности налогоплательщика перед государством, иными словами реструктуризованная недоимка препятствует вынесению решения о возврате излишне уплаченных сумм.

Однако мы считаем, что действующее законодательство не предоставляет налоговым органам права на одностороннее принятие решений о направлении данных сумм переплаты на погашение реструктурированной задолженности.

Реструктуризованная задолженность не является той недоимкой, на погашение которой налоговый орган в силу ст. 78 НК РФ имеет право в одностороннем порядке направить переплату.

Кроме того, погашение реструктурированной задолженности по налогам и сборам не относится к порядку исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и сборов, который предусмотрен ст. 45 НК РФ, поскольку порядок и сроки погашения этой задолженности регулируются специальными нормами.

Основной целью урегулирования кредиторской задолженности юридических лиц перед бюджетом путем ее реструктуризации является их финансовое оздоровление, в том числе и возможность получения ими дополнительных оборотных средств.

6. Срок на возврат налоговым органом суммы излишне уплаченного налога

Согласно п. 9 ст. 78 НК РФ возврат суммы излишне уплаченного налога производится в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате.

Обращаем Ваше внимание, что данный срок носит пресекающий характер, что не позволяет налоговому органу в одностороннем порядке продлить данный срок.

Используемый на практике довод налогового органа о распространении положений ст. 88 НК РФ о трехмесячном сроке проведения камеральной проверки, исчисляемого с момента подачи декларации, и на период рассмотрения заявления налогоплательщика о возврате излишне уплаченного налога не соответствует требованиям налогового законодательства, поскольку правовая природа камеральной проверки налоговой декларации отлична от правовой природы проверки обоснованности заявления налогоплательщика о возврате излишне уплаченной суммы налога (п. 9 ст. 78 НК РФ).

Таким образом, месячный срок возврата излишне уплаченного налога, предусмотренный п. 9 ст. 78 НК РФ, носит императивный характер для налогового органа.

Приложение:

- выдержки из наиболее интересных судебных прецедентов по сложным вопросам регулирования возврата (зачета) переплаченных налоговых платежей:

1. Суд указал, что п. 7 ст. 78 НК РФ, в соответствии с которым сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика, применяется также при возврате излишне уплаченной суммы налога и сбора в связи с перемещением товаров через

таможенную границу РФ.

Руководствуясь вышеизложенным, суд возложил на таможенную обязанность возвратить налогоплательщику излишне уплаченные таможенные платежи (Постановление ФАС СЗО от 02.12.2003 N А52-1292/2003/2).

2. В соответствии с п. 2 ст. 288 НК РФ уплата авансовых платежей по налогу на прибыль, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Согласно п. 5 ст. 289 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Следовательно, решение о проведении зачета в рассматриваемом деле должна принимать именно ИМНС по месту своего нахождения налогоплательщика, у которой имеются сведения как о возможно имеющейся у налогоплательщика переплате, так и налоговые декларации, согласно которым авансовые платежи по налогу на прибыль подлежат уплате в бюджет. Именно этот налоговый орган обладает всеми необходимыми сведениями для проведения зачета или отказа в удовлетворении заявления налогоплательщика (Постановление ФАС СЗО от 25.11.2003 N А42-9368/02-С4).

3. Оспаривая требование налогового органа в части пени по налогу на прибыль, налогоплательщик исходил из того, что по этому налогу у него имелась переплата в федеральный бюджет.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, суд указал, что налоговым законодательством не предусмотрена возможность зачета налога на прибыль, недоплаченного в бюджет одного уровня за счет бюджета другого уровня (Постановление ФАС ЦО от 30.10.2003 N А68-106/АП-02).

4. Организация по налогу на прибыль переплатила налог в региональный бюджет, а в местный на ту же сумму не доплатила. Направив заявление о возврате переплаченной суммы налога, организация из ИМНС получила отказ, в связи с пропуском 3-х летнего срока (ст. 78 НК РФ). Как указал суд, заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога может быть предъявлено в суд в течение трех лет не с момента, когда переплата фактически возникла, а когда лицо узнало о нарушении своего права. Суд, таким моментом признал решение налогового органа о доначислении налога в городской бюджет (Постановление ФАС ВСО от 11.11.2003 N А33-2174/03-С3-Ф02-3896/03-С1).

5. ЗАО обратилось в ИМНС РФ с заявлением о возврате излишне уплаченного налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы за период 1999-2000 гг. ИМНС в возврате отказало.

Действия ИМНС признаны незаконными в связи с тем, что налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, согласно ст. 21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ", является местным налогом, ставки которого устанавливаются соответствующими представительными органами власти. Поскольку глава администрации города не является представительным органом власти (ст.ст. 15, 16 Закона РФ "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ"), а Положение "О порядке исчисления и уплаты налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы на территории г. Коркино" не было официально опубликовано, суд применил п. 5 ст. 3 НК РФ и признала незаконным действия налогового органа (Постановление ФАС УО от 01.10.2003 N Ф09-3203/03-АК).

6. Согласно ст. 80 НК РФ на основании самостоятельно заполняемой налогоплательщиком налоговой декларации определяется подлежащая уплате сумма налога. При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации ошибок, приводящих к переплате (излишней уплате) налога, он вправе подать уточненную декларацию и на ее основании подать заявление о возврате излишне уплаченного налога (ст. 78, ст. 81 НК РФ).

Исходя из вышеизложенного, суд указал, что в случае неподдачи налогоплательщиком уточненной декларации, при том, что сумма уплаченных налогов не превышает суммы, указанный им самим в налоговых декларациях, налогоплательщик не может ссылаться на излишнюю уплату налогов, а налоговый орган в отсутствие поданных налогоплательщиком уточненных деклараций не имеет правовых оснований для признания последнего переплатившим (излишне уплатившим) налог (Постановление ФАС СЗО от 21.07.2003 N А56-33982/02).

7. Ст. 78 НК РФ не определен срок для подачи заявления о зачете излишне взысканного налога в счет погашения недоимки и в счет уплаты предстоящих платежей.

Распространение ограничительного для налогоплательщика срока на те отношения, где он не установлен, нарушает его права и охраняемые законом интересы (Постановление ФАС СЗО от 10.07.2002 N А56-4098/02).

8. Налогоплательщик обратился в Северо-западное управление таможни с заявлением об отмене решения по корректировке таможенной стоимости и возврате таможенных платежей. Суд указал, что данное заявление не может быть рассмотрено в качестве заявления, предусмотренного ст. 78 НК РФ и не может свидетельствовать о соблюдении досудебного порядка урегулирования спора.

Исходя из того, что непосредственно в Балтийскую таможню с заявлением о возврате излишне уплаченных таможенных платежей, влекущим обязанность таможни рассмотреть такое заявление в соответствии с определенными ст. 78 НК РФ правилами и в установленные сроки принять по нему решение, налогоплательщик не обращался, суд признал факт несоблюдения налогоплательщиком досудебного порядка урегулирования спора установленным, и оставил исковое заявление без рассмотрения (Постановление ФАС СЗО от 05.03.2003 N А56-20981/02).

9. В ходе налоговой проверки налоговым органом была подтверждена правомерность предъявления налогоплательщиком к вычету НДС по экспорту за декабрь 2000 г. в сумме 33439457 руб. и установлено необоснованное предъявление к возмещению из бюджета 29306381 руб. НДС по внутреннему рынку.

Налоговый орган произвел зачет 33439457 руб. в счет погашения 27023203 руб. недоимки по налогу на прибыль, 1428858 руб. - по специальному налогу и 4987395 руб. - по НДС по внутреннему рынку, и взыскал с налогоплательщика необоснованно предъявленную им к возмещению сумму НДС по внутреннему рынку, в той части, которая не была перекрыта предъявляемой к вычету суммой "экспортного" НДС.

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании незаконным решения о взыскании с него НДС и пеней, поскольку их сумма покрывалась имевшейся переплаты по НДС в размере 33439457 руб., указав, что налоговый орган неправомочно произвел зачет переплаты по экспортному НДС в счет погашения недоимок по другим налогам. При этом налогоплательщик исходил из того, что поскольку налоговым органом была установлена переплата и недоимка по одному и тому же налогу, то излишне уплаченный НДС должен был быть сначала направлен на погашение недоимки по НДС, и лишь затем возникшее положительное сальдо подлежало зачету в счет недоимок по другим налогам.

Суд признал позицию налогоплательщика правомерной указав, что, согласно п. 4 ст. 176 НК РФ, при наличии у него переплаты по НДС налоговые органы в первую очередь должны производить зачет недоимки по НДС, затем по иным налогам и сборам и в последнюю очередь - по налоговым санкциям. Иное означало бы нарушение законодательно установленной очередности проведения зачета (Постановление ФАС СЗО от 28.02.2003 N А56-23448/02).

Байгозин К.И.,
Ведущий специалист Центра
"Налоги и финансовое право" г. Екатеринбург

Гражданское и корпоративное право

Требования к юридическим лицам, как субъектам сделок

Обеспеченная взаимодействием дозволений, запретов и позитивных обязываний совокупность правовых принципов и закрепленных в нормах гражданского права требований к сделкам образует правовой режим сделок. Правовой режим устанавливается в целях обеспечения выполнения сделками их функций. Сделки в праве являются не только основаниями возникновения, изменения или прекращения гражданских прав и обязанностей, но и выполняют регулируемую функцию. Регулирующая функция сделок не отрицает, а напротив, предполагает выполнение сделками роли оснований движения правоотношений. Взаимосвязь этих функций дает возможность характеризовать сделки как средства индивидуального регулирования общественных отношений. Под индивидуальным регулированием понимаются осуществляемые в установленных законом пределах волевые действия субъектов гражданского права для упорядочения своего поведения. Регулирующая функция сделок состоит в формировании сделками прав и обязанностей правоотношения и в определении границ фактических действий субъектов при его реализации. В отличие от других средств индивидуального регулирования (административных актов, судебных решений и пр.) права и обязанности при совершении сделок их участники устанавливают только в отношении самих себя. В это заключается ценность и непосредственное воздействие сделок на процесс гражданско-правового регулирования.

Совокупность нормативных требований, выполнение которых необходимо для признания социально значимого акта поведения сделкой может быть охарактеризована как условия

действительности сделок. Они включают в себя требования к целевой направленности сделок, требования к воле и волеизъявлению, к содержанию, форме и субъектам сделок. Все требования к сделкам в широком смысле представляют собой требования к субъектам, совершающим сделку. В конечном счете, все правовые правила обращены к субъектам права. Тем не менее, в литературе требования к субъектам сделок выделяются как специальные режимные требования. В данном узком смысле требования к субъектам сделок как правила, формализующие процесс совершения сделок, применительно к юридическим лицам содержат требования к определенности субъекта сделки и его правосубъектности. Эти требования к субъектному составу сделок едины как для совершения сделки, так и для ее исполнения.

Субъект сделки должен быть персонифицирован. В практике это нередко нарушается неточным наименованием участника сделки, неверным указанием места его нахождения и т.д. Причем речь идет не об умышленных нарушениях. При отсутствии умысла допущенные ошибки, если их устранение возможно без нарушения прав и интересов третьих лиц, могут быть исправлены путем соответствующих уточнений. Таким образом, можно сбалансировать публичный и частный интересы. Если допущенная ошибка повлекла причинение ущерба третьим лицам, то неблагоприятные имущественные последствия, связанные с неточной персонификацией участника сделки, согласно принципам гражданского права должны возлагаться на этого участника. Этот подход приемлем в связи с тем, что технически возможные обмолвки, описки делают дефектным волеизъявление на стадии волеизъявления и не связаны с дефектностью волеизъявления, влекущего волевою порочность сделок как таковую. Дефектность при технических ошибках волеизъявления на стадии волеизъявления не равносильна его дефектности как следствию порока внутренней воли. Внутренняя воля при таких условиях соответствует волеизъявлению, и поэтому необходимость защиты частного интереса в сделках позволяет не придавать дефектности волеизъявления в связи с технической ошибкой конститутивного статуса для недействительности сделки. В то же время защита публичного интереса, интересов потерпевшей от ошибки стороны дает возможность постулировать недействительность сделки по рассматриваемому основанию. Это допустимо при условии доказанности факта причинения технической ошибкой ущерба третьим лицам. Действующее законодательство такой нормы не содержит, поэтому представляется целесообразным предусмотреть данные правовые последствия в Гражданском кодексе Российской Федерации.

В некоторых случаях требования к определенности субъекта сделки устанавливаются законодательством непосредственно в норме права. Так, в соответствии с п. 2 ст. 1041 ГК РФ сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации. В связи с нарушением этого требования закона арбитражный суд признал ничтожным договор о совместной деятельности между Новосибирской автомобильной школой РОСТО и обществом с ограниченной ответственностью "Водолей-Н". Договор был заключен на эксплуатацию автозаправочной станции на взаимовыгодной основе. Стороны при заключении договора не учли, что школа РОСТО является некоммерческой организацией*(78). По другому делу арбитражный суд признал ничтожной сделку о переуступке должника агростроительного кооператива "Эврика", по которому общество с ограниченной ответственностью Торговый дом "Ониктава" становилось кредитором кооператива. Основанием послужила ст. 819 ГК РФ, согласно которой кредитором по обязательству, возникшему из кредитного договора, может выступать только банк или иная кредитная организация. Торговый дом "Ониктава" таковой организацией не является*(79). В соответствии с п. 4.5. Основных положений государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации после 1 июля 1994 года*(80) право на приобретение в собственность сданных в аренду нежилых помещений имеют только первичные приобретатели. К ним относятся физические и юридические лица, ставшие собственниками приватизированных государственных (муниципальных) предприятий или государственного (муниципального) имущества, ранее сданного в аренду, в результате выкупа последнего. Ими являются и акционерные общества открытого типа, созданные путем преобразования государственных и муниципальных предприятий в процессе приватизации, после продажи в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации не менее 75% их акций. Исключение из указанного правила состоит в предоставлении права выкупа арендованных объектов нежилого фонда предприятиям, не более 25% уставного капитала которых находится в государственной и (или) муниципальной собственности. Это допускается в случае, когда договор аренды был заключен ими на основании конкурса или аукциона объектов нежилого фонда. Так, акционерное общество предъявило иск к Комитету по управлению имуществом о понуждении заключить договор купли-продажи арендуемого нежилого помещения. Арбитражный суд отклонил исковые требования. Суд указал, что акционерное общество не относится к числу арендаторов, имеющих право выкупа арендуемого помещения на основании п. 5.14.5 и п. 5.14.6 Государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации*(81).

Вышестоящая судебная инстанция удовлетворила иски о признании недействительными сделок. Были применены нормы п. 2.6 Государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации и п. 4.5 Основных положений государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации после 1 июля 1994 года, на которые ссылался истец. В решении указывалось, что право на приобретение в собственность сданных в аренду зданий предоставляется предприятиям, не более 25% уставного капитала которых находится в государственной и (или) муниципальной собственности в случае, если договор аренды заключался на основании конкурса или аукциона объектов нежилого фонда. Акционерное общество, в уставном капитале которого доля муниципального имущества составляла менее 25%, заключило договор аренды на основании аукциона и потому имеет право на приобретение в собственность арендованного помещения*(82).

Применительно к юридическим лицам требования к правосубъектности изначально означают признание за организацией статуса юридического лица. Так, отсутствие факта регистрации общества с ограниченной ответственностью в качестве юридического лица обоснованно повлекло ничтожность заключенного этим обществом договора купли-продажи акций*(83).

В соответствии со ст. 173 ГК РФ сделка, совершенная юридическим лицом в противоречии с целями деятельности, определенно ограниченными в его учредительных документах, либо юридическим лицом, не имеющим лицензию на занятие соответствующей деятельностью, может быть признана судом недействительной по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего контроль и надзор за деятельностью юридического лица, если доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о ее незаконности. Отсутствие последнего условия исключает возможность признания недействительности сделки. Например, Президиум ВАС РФ не согласился с постановлением кассационной инстанции о признании недействительными по причине отсутствия лицензии у закрытого акционерного общества "Страхования компания "Инко-Центр" тридцати восьми заключенных этим обществом договоров добровольного медицинского страхования. Президиум ВАС РФ посчитал недоказанным то обстоятельство, что страхователи знали или должны были знать о незаконности этих договоров*(84).

Первое основание недействительности, указанное в ст. 173 ГК РФ может применяться как к некоммерческим, так и к коммерческим организациям. Цели деятельности некоммерческих организаций, унитарных предприятий и других коммерческих организаций, в отношении которых предусмотрена специальная правоспособность, в соответствии с требованиями закона определенно ограничены учредительными документами. Совершенные ими сделки оспоримы. Нельзя рассматривать противоречащие целям и предмету деятельности, определенным законом или иными правовыми актами, сделки унитарных предприятий, а также других коммерческих организаций, в отношении которых законом предусмотрена специальная правоспособность, ничтожными по ст. 168 ГК РФ. К сожалению, именно это рекомендуется п. 18 совместного постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 01.07.1996 г. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации"*(85). При использовании в данной ситуации ст. 168 ГК РФ другая сторона сделки заведомо ставится в невыгодное для нее положение. Потому, на наш взгляд, было бы целесообразно от этой практики отказаться.

Рассматриваемые требования законодателя являются требованиями соблюдения специальной правоспособности. Это так называемые внеуставные сделки. Как правило, их совершают некоммерческие организации и унитарные предприятия. Определяя пределы юридически признаваемого в качестве сделок поведения для юридических лиц, норма ст. 173 ГК РФ отражает регулятивную функцию сделок. Устанавливая возможность индивидуального регулирования поведения юридических лиц в гражданском обороте, законодатель очерчивает его границы видами деятельности, определенно перечисленными в учредительных документах, либо видом деятельности, требующем лицензии для ее совершения. Лицензия может быть получена, если учредительными документами соответствующий вид деятельности предусмотрен. Поэтому в ряде случаев основанием недействительности могут выступать одновременно и факт противоречия целям деятельности, и факт отсутствия лицензии на эту деятельность. При такой ситуации уместны соответствующие изменения в ст. 173 ГК РФ.

Что касается коммерческих организаций, то применение к ним ст. 173 ГК РФ более проблематично. С одной стороны, в их учредительных документах, как правило, перечисляются конкретные виды деятельности и тем самым очерчиваются ее рамки. С другой стороны закон наделяет эти лица общей правоспособностью, предоставляя им право совершать любые, не запрещенные законом сделки. Видимо ст. 173 ГК РФ применима к коммерческим организациям в случае совершения конкретным юридическим лицом данного вида сделки, явно противоречащей профилю ее деятельности. Например, организация, специализирующаяся на разведении и выращивании рыбы, заключает сделки на не предусмотренную учредительными документами

деятельность по строительству дачных домиков для третьих лиц. Вместе с тем, если это юридическое лицо из полученной прибыли возводит дачи своим работникам, то сделки по реализации этой деятельности, поскольку они непосредственно направлены на улучшение благосостояния членов коллектива, должны признаваться действительными.

Противоречие целям деятельности юридического лица как основание недействительности сделки не должно трактоваться чрезмерно узко, ограничиваться основными функциями юридического лица. Своеобразным подтверждением тому является норма, позволяющая некоммерческим организациям заниматься предпринимательской деятельностью для достижения целей, ради которых они созданы.

Данный подход законодателя может быть положен в обоснование позиции о необходимости использования в праве категории сделкоспособности применительно к юридическим лицам как самостоятельной правовой категории, не дублирующей правосубъектность и не сводимой к ней, а акцентирующей внимание на особенностях правового режима совершения сделок юридическими лицами.

Сделки как индивидуальные регуляторы отношений не содержат специальных ограничений, предъявляемых к их субъектам - юридическим лицам - за рамками ограничений, установленных для правового статуса этих юридических лиц. Правосубъектность юридического лица позволяет наполнить конкретным содержанием его правовой статус как субъекта права в том смысле, что ее "можно представить в виде своеобразного "буфера" между реальным лицом и статусом субъекта права. Этот "буфер" является правовой конструкцией, отражающей состав юридических фактов, наличие которых позволяет конкретному лицу (или вынуждает его) выступить в качестве обладателя соответствующего правового положения"⁽⁸⁶⁾. Правосубъектность устанавливается законом и не зависит от самого юридического лица. Напротив, сделкоспособность как возможность самостоятельного совершения сделок, предопределенная признанием юридического лица субъектом права и социально-экономической готовностью совершения конкретной сделки, предполагает усмотрение юридического лица на заключение в принципе любых сделок. Пределы заданы лишь явным противоречием совершаемой сделки характеру деятельности юридического лица. Между тем, характеру деятельности юридического лица отвечают не только сделки, непосредственно соответствующие целям деятельности юридического лица, но и сделки, в той или иной степени содействующие этим целям (сделки в интересах членов коллектива юридического лица, не противоречащие требованиям финансового и налогового законодательства; спонсорская помощь; сделки предпринимательского характера для реализации уставных целей некоммерческой организации и пр.). Тем самым сделкоспособность свидетельствует о том, что конкретные правомочия юридических лиц в гражданском обороте шире предмета их уставной деятельности.

Подтверждает стремление законодателя к расширению правомочий юридического лица норма ст. 174 ГК РФ. Для признания недействительности такой сделки, во-первых, необходимо, чтобы другая сторона в сделке знала об ограничении полномочий; во-вторых, требование о недействительности должно быть заявлено лицом, в интересах которого установлены ограничения и, в-третьих, при совершении сделки лицо, конечно же, должно выйти за пределы установленных полномочий. Здесь следует иметь в виду, что если орган юридического лица действовал с превышением установленных законом полномочий, то правовым основанием недействительности будет не ст. 174 ГК РФ, а ст. 168 ГК РФ⁽⁸⁷⁾.

Полномочия на совершение сделки согласно ст. 174 ГК РФ, ограничены договором, а для юридического лица - его учредительными документами, но они могут приобрести более широкий объем в силу доверенности, закона или обстановки, в которой совершается сделка. Такие ситуации возможны при вызванном невнимательностью ошибочном расширении компетенции лица в доверенности. Возникают они и при совершении руководителем акционерного общества сделки с недвижимостью, когда общие полномочия по руководству деятельностью общества соблюдены, но сделка в соответствии с требованиями учредительного договора не согласована с советом директоров. Например, суд обоснованно признал недействительным договор купли-продажи акций в связи с тем, что уставом и советом акционерного общества АКБ "Казакбанк" председатель правления не был уполномочен заключать договор на сумму 14,8 млрд. рублей. Уставом и советом ему было предоставлено право самостоятельно подписывать договоры только на сумму до 1 млрд. рублей⁽⁸⁸⁾. Норма ст. 174 ГК РФ, отдавая предпочтение первоначальным документам, определяющим юридический статус лица, объем ее правовых возможностей, тем самым способствует стабилизации гражданского оборота.

Согласно п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 14.05.1998 г. N 9 "О некоторых вопросах применения статьи 174 Гражданского кодекса Российской Федерации при реализации органами юридических лиц полномочий на совершение сделок" лицо, в интересах которого установлены ограничения, вправе впоследствии одобрить сделку, совершенную с пороками ст. 174 ГК РФ. Здесь по аналогии закона надлежит применять п. 2 ст. 183 ГК РФ. Одобрением сделки может быть признан, в частности, факт принятия истцом (в том числе уполномоченным органом юридического

лица) исполнения по оспариваемой сделке. Оснований для признания сделки недействительной по ст. 174 ГК РФ при таких обстоятельствах не усматривается*(89). Подобный подход способствует обеспечению реализации интересов участников сделок и свидетельствует о дозволительной сущности института сделок. В противном случае утрачивается смысл использования сделок как института гражданского права, ориентированного на реализацию интересов каждого из участников гражданского оборота не в ущерб интересам других участников. В этом контексте Президиум ВАС РФ обоснованно посчитал, что сам факт подписания генеральным директором акционерного общества кредитного договора с превышением полномочий при условии, что кредит был получен и частично погашался, а собрание учредителей и правление общества в последующем дало согласие на получение кредита, не может служить основанием признания договора недействительным по ст. 174 ГК РФ*(90).

Следует отметить, что положение ст. 174 ГК РФ о знании контрагентом об ограничении полномочий на совершение сделки нельзя трактовать расширительно. Нельзя требовать выяснения полномочий председателя правления закрытого акционерного общества посредством специального изучения его устава*(91). Признание необходимости таких действий означает, что "анализ действительного волеизъявления сторон и их действий по заключению договора подменяется сугубо формальной констатацией обязанности сторон, вступающих в договорные отношения, тщательно изучить учредительные документы друг друга"*(92). Заметим, что вменение указанных обязанностей субъекту сделки противоречит существующей презумпции разумности и добросовестности действий участников гражданского оборота. Если другая сторона в сделке не знала или заведомо не должна была знать об имевших место ограничениях на совершение сделки, то сделка, хотя бы и совершенная с нарушением правил о правоспособности, будет считаться действительной. Тем самым законодатель постулирует дефектность сделки в связи с нарушением требования о специальной правосубъектности юридического лица лишь в том случае, когда это обусловлено природой юридического лица как правового явления. Этим объясняется и констатация недействительности сделок юридического лица, не имеющего лицензии на занятие соответствующей деятельностью. Требования о лицензировании распространяются также на сделки граждан-предпринимателей, так как в соответствии с п. 3 ст. 23 ГК РФ к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются те же правила, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями.

Как известно, виды деятельности, подлежащие лицензированию, могут быть установлены только законом. Например, статьей 11 Закона РФ "О недрах" установлено, что лицензия нужна для получения права пользования недрами; статья 9 Воздушного кодекса РФ предусматривает перечень подлежащих лицензированию видов деятельности в области авиации*(93) и т.д. Применительно к отдельным договорам необходимость получения лицензии предусмотрена в самом Гражданском кодексе РФ. Так, в соответствии со ст. 845 ГК РФ кредитные организации должны иметь лицензию для заключения и исполнения ими договора банковского счета. Согласно ст. 938 ГК РФ страховщикам нужна лицензия на осуществление страхования соответствующего вида и пр.

Юридическое лицо считается не имеющим лицензию, если она им не получена, либо отозвана органом, ее выдавшим, либо окончился срок ее действия. Во всех случаях отсутствие на момент совершения сделки требуемой лицензии запрещает субъекту права заключать такую сделку и, как следствие, заниматься соответствующей деятельностью. Однако мнение о том, что факт получения лицензии на момент рассмотрения спора судом не должен влечь за собой недействительность сделки*(94), следует признать обоснованным. Наличие лицензии на момент спора свидетельствует о правомочности лица на совершения подобной сделки, но при условии, что вопрос о ее получении был поставлен стороной в сделке до момента ее заключения. В противном случае отсутствие правовой возможности признания недействительности сделки по данным основаниям будет противоречить интересам другой стороны в сделке.

Отсутствие лицензии как основание недействительности предопределено необходимостью фиксации факта наличия у субъекта сделки специальных навыков. Требование лицензирования потенциально обеспечивает реализацию и соблюдение интересов всех участников сделки в данной области деятельности. Лицензия подтверждает возможность расширения сферы деятельности субъекта права. Для констатации недействительности, учитывая презумпцию добросовестности участников гражданского оборота, необходимо доказать, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать об отсутствии лицензии. В пользу суждения о недопустимости использования в качестве безусловного критерия недействительности факта отсутствия лицензии при заключении сделки говорит и то, что законодатель безлицензионные сделки относит к оспоримым. Подобные сделки как относительно действительные*(95) действительны до того как будут оспорены. Наличие же лицензии на момент спора, как уже отмечалось, исключает выход участника сделки за пределы его правосубъектности, и следовательно, казус надлежит решать в пользу действительности.

В целом, требования к юридическим лицам как к субъектам сделок должны согласовываться с самой природой этих юридических лиц. Безусловно, волеизъявление юридических лиц осуществляется физическими лицами. Поэтому не исключена возможность констатации недействительности сделок заключенных, например, руководителем филиала в состоянии тяжелого стресса; сделок, совершенных уполномоченным предприятием лицом, страдающим болезнью Альцгеймера и пр. Тем не менее, основные порочащие сделку юридических лиц ситуации, связанные с дефектностью субъектного состава, предусмотрены в ст. 173 и 174 ГК РФ. Применение этих норм следует соотносить со специальной и общей правоспособностью юридических лиц. Надлежит учитывать то, что при специальной правоспособности юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности. Кроме того, во внимание следует принимать и общую правоспособность, позволяющую коммерческим организациям, за исключением унитарных предприятий и иных видов организаций, предусмотренных законом, иметь гражданские права и нести обязанности, необходимые для осуществления любых не запрещенных законом видов деятельности. Наряду с признанием принципа общей и специальной правоспособности юридических лиц не исключается разрешительный порядок осуществления отдельных видов деятельности. Должное понимание правовой природы юридических лиц и специальных требований к ним как к субъектам сделок позволит наиболее эффективно использовать сделки в качестве правовой формы регулирования социально-экономических связей.

Егоров Ю.П.,
доцент Новосибирского юридического института,
Томского государственного университета,
кандидат юридических наук г. Новосибирск

Спорные вопросы возникновения статуса участника общества с ограниченной ответственностью, статуса акционера

Одним из способов определения судьбы статуса участия в обществе с ограниченной ответственностью, если это не запрещено уставом (при условии соблюдения преимущественного права покупки других участников (самого общества)), является отчуждение участником доли третьему лицу. При этом происходит правопреемство в рамках учредительного договора (п. 6 ст. 21 ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"): участие для выбывающего участника прекращается, а для приобретающего долю - начинается с момента приобретения доли. Правопреемство нового участника не является универсальным. Во-первых, он не может считаться учредителем (если приобретает долю у учредителя), поскольку "присоединяется" к уже функционирующему обществу. Во-вторых, к приобретателю доли не переходят дополнительные права и обязанности, что подчеркивает связанность права участия с личностью участника.

Согласно п. 6 ст. 21 ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" приобретатель доли в уставном капитале общества осуществляет права и несет обязанности участника общества с момента уведомления общества об уступке доли. С данного момента, в частности, приобретатель доли вправе участвовать в управлении делами общества.

Вместе с тем, изменения состава участников до государственной регистрации соответствующих изменений, внесенных в учредительные документы общества, имеют значение только для реализации внутрикорпоративных правоотношений. Для третьих же лиц изменения, внесенные в учредительные документы, приобретают силу с момента их государственной регистрации (п. 4 ст. 12 ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Так, по одному из дел арбитражный суд пришел к выводу, что поскольку изменения в части субъектного состава, внесенные в учредительные документы, не были зарегистрированы, для третьих лиц они должны считаться не произошедшими. Однако для самих участников такие изменения существуют, поэтому при принятии решения о совершении обществом крупной сделки должна учитываться и воля нового участника (в данном случае новый участник приобрел долю в размере 80% уставного капитала)*⁽⁹⁶⁾.

Переход статуса участника общества с ограниченной ответственностью к наследнику умершего участника возможен, если другие участники согласны с вступлением наследника в общество. Представляется, что в п. 7 ст. 21, п. 5 ст. 23 ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" законодатель не совсем корректно использует понятие "переход доли". Доля в уставном капитале, как имущественное право, переходит по наследству независимо от согласия других участников, но возникновение статуса участия, т.е. прием наследника в участники общества действительно зависит от согласия всех остальных участников. Поэтому требуются соответствующие изменения редакции абз. 3 п. 7 ст. 21 и п. 5 ст. 23 ФЗ "Об обществах с

ограниченной ответственностью" с учетом того, что прием наследника в общество с ограниченной ответственностью осуществляется с согласия остальных участников общества. Такая позиция подтверждается выводами судебной практики. В частности, суды обращают внимание на то, что если уставом общества с ограниченной ответственностью предусмотрено, что прием наследника в общество допускается только с согласия остальных участников общества, а решением общего собрания наследнику в приеме в общество отказано, то он не приобретает права участия, а имеет лишь право на получение действительной стоимости доли. Следовательно, наследник, не имея права участия, не может им распорядиться. Данная сделка, как противоречащая закону, должна признаваться недействительной по ст. 168 ГК РФ*(97).

В основании возникновения статуса акционера, прежде всего, лежит участие в капитале акционерного общества*(98). Однако одного этого факта не достаточно. Например, в английском корпоративном праве существует положение, что не любой пайщик становится членом компании. Таковым пайщик становится тогда, когда его имя включается в журнал членов компании*(99).

Аналогичное правило закреплено в ФЗ "Об акционерных обществах", ФЗ "О рынке ценных бумаг": покупатель акций становится их собственником (акционером), т.е. членом акционерного общества не с момента полной оплаты акций, а с момента внесения соответствующих данных в реестр акционеров*(100).

Иначе говоря, внесение записи в реестр означает переход права собственности на акции и возникновение статуса акционера*(101). Но по некоторым делам Арбитражный суд Свердловской области выработал иную позицию. Так, по одному из этих дел суд сделал вывод, что на момент составления списка лиц, имеющих право на участие во внеочередном общем собрании, указанные истцом лица уже являлись собственниками акций, о чем не была внесена запись в регистрационный журнал по вине реестродержателя*(102). По другому делу суд, установив, что с момента создания акционерного общества постоянно нарушались правила ведения реестра акционеров и на момент судебного разбирательства в обществе существовало несколько реестров, руководствовался положением о том, что акционерами общества являются лица, фактически владеющие акциями общества (внесшие в счет их оплаты средства в уставный капитал общества)*(103).

Представляется, что такая позиция не просто находится в определенном противоречии с положениями действующего законодательства. Она противоречит самой природе акционерных отношений. Лицо, приобретая акции акционерного общества, получает право собственности только на их стоимостной эквивалент. Однако для того, чтобы получить статус акционера (и право собственности на сами акции) необходимо признание за этим лицом статуса акционера, что происходит путем внесения соответствующей записи в реестр общества. В большинстве случаев суды правильно исходят из того, что корпоративные права могут принадлежать только лицу, названному в ценной бумаге и внесенному в реестр акционеров*(104).

Вместе с тем, именно потому, что лицо исполнило свою обязанность по оплате акций, оно вправе требовать внесения своего имени (наименования) в реестр акционеров, чтобы приобрести право собственности на акции и права, вытекающие из акций (ст. 45 ФЗ "Об акционерных обществах")*(105).

Статус члена акционерного общества не может быть распространен на "прошлое время". Суды обосновано подчеркивают недопустимость оспаривания акционером крупной сделки, заключенной с нарушением требований закона до момента приобретения данным акционером акций, ввиду отсутствия у акционера заинтересованности, даже если эта сделка повлекла существенное уменьшение активом общества, что косвенным образом сказалось на интересах акционера. Представляется, что основанием отказа в иске в данном случае должно быть не отсутствие у акционера заинтересованности, а тот факт, что статус (права и обязанности) акционера не может быть распространен на корпоративные правоотношения, существовавшие до момента возникновения этого статуса. Акционер же вправе потребовать от общества лишь возмещения убытков, возникших в связи с нарушением его информационных прав как приобретателя акций или в связи с иными виновными действиями уполномоченных лиц акционерного общества*(106), а также признания недействительным договора о приобретении акций по основаниям, предусмотренным законом.

В другой ситуации Арбитражный суд Свердловской области, напротив, признал наличие у акционера заинтересованности. В частности, акционер вправе требовать предоставления информации, предусмотренной ст. 89 ФЗ "Об акционерных обществах", за весь период деятельности акционерного общества независимо от того, когда акционером приобретены акции общества, так как на его хозяйственную заинтересованность в деятельности общества в настоящее время могут повлиять факты, возникшие в годы, предшествующие приобретению им статуса акционера*(107).

Интерес для целей настоящей статьи представляет п. 2 ст. 57 ФЗ "Об акционерных обществах", положения которого действуют для соблюдения стабильности процедуры проведения общих собраний. При этом, если предусмотренный данной нормой вариант голосования прежнего

владельца акций на общем собрании согласно указаниям приобретателя акций еще допустим, то первый вариант, указанный в п. 2 ст. 57, когда бывший владелец акций обязан выдать их приобретателю доверенность на голосование Л.Р. Юлдашбаева справедливо называет нонсенсом*(108).

Законодатель, вероятно, просто пытается найти выход из следующей затруднительной ситуации. Список лиц, имеющих право на участие в общем собрании, составляется на основании данных реестра акционеров (п. 2 ст. 57 ФЗ "Об акционерных обществах"). Если акции будут переданы акционером после составления этого списка, но до даты проведения общего собрания акционеров (п. 2 ст. 57 ФЗ "Об акционерных обществах"), несмотря на передачу акций, акционером, до момента изменения записи в реестре, остается прежний владелец, реестр же будет вновь открыт только после проведения общего собрания. В таком случае список лиц для голосования составлен, однако внесенные в него лица, если они передали свои акции, с теоретической точки зрения правом на голосование уже не должны обладать (поскольку право на голос, в первую очередь, связано с долевым участием в уставном капитале). Вместе с тем, эти лица еще не исключены из реестра, а, значит, являются акционерами (с "ограниченным" в контексте п. 2 ст. 57 ФЗ "Об акционерных обществах", правом голоса). Поэтому законодатель, с одной стороны придерживается позиции соблюдения прав нового приобретателя акций, а с другой - позиции не допущения нарушения правил, установленных законом относительно момента приобретения статуса акционера.

Действительно, новый приобретатель акций до внесения изменений в реестр обладает лишь правом на стоимость акций, на основании чего он вправе требовать внесения соответствующих изменений в реестр. Напротив, прежний владелец акций правом на их стоимость уже не обладает, хотя остается акционером - лицом, имеющим полномочия на голосование в силу факта нахождения сведений о нем в реестре. Решение данной проблемы, как представляется, может быть в одном: прежний владелец акций должен голосовать в интересах нового приобретателя акций, так как это условие вытекает из договора о передаче акций. Иначе говоря, право голоса прежнего владельца акций ограничивается этим договором, в котором должны предусматриваться специальные санкции для прежнего владельца за неисполнение договора исходя из особенностей последнего, а не из общих норм о представительстве*(109). Такой вывод вполне совпадает с логикой закона. В законе говорится о голосовании в соответствии с указаниями нового приобретателя акций, а не о голосовании по доверенности, ибо прежний владелец действует от своего имени, но в интересах нового приобретателя.

Права нового приобретателя акций могут быть соблюдены и тогда, когда он получит доверенность от их прежнего владельца. Но и здесь полномочия, передаваемые по доверенности новому приобретателю акций, устанавливаются не произвольной волей доверителя, а его ограниченной договором о передаче акций волей*(110). В связи с этим, формулировка п. 2 ст. 57 ФЗ "Об акционерных обществах": "...лицо, включенное в этот список обязано выдать приобретателю доверенность на голосование" требует уточнения в том, что это должна быть общая доверенность.

Приведенные в данной статье практические примеры иллюстрируют лишь некоторые, можно сказать, одни из "базовых", вопросы весьма сложной проблемы в сфере корпоративных отношений - проблемы статуса участия в корпоративных отношениях.

Пахомова Н.Н.,
кандидат юридических наук,
доцент кафедры гражданского права
Уральской государственной юридической академии
г. Екатеринбург

Предупреждение банкротства кредитных организаций: соотношение правовых и экономических аспектов

Одной из характерных особенностей Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" является наличие тщательно прописанной системы мероприятий, направленных на предупреждение несостоятельности банков.

Данное обстоятельство обусловлено тем, что несостоятельность кредитных организаций, в отличие от других участников гражданского оборота, всегда связана с большими финансовыми потерями для их клиентов, а в некоторых случаях может являться причиной банкротства юридических и физических лиц, являющихся вкладчиками и кредиторами банков.

Следует отметить, что анализ положений Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" и сопутствующих нормативно-правовых актов по этой проблеме предоставляет субъектам этих правоотношений реальные возможности для

восстановления ликвидности и платежеспособности кредитной организации, испытывающей временные финансовые трудности.

В соответствии с Законом кредитная организация, ее учредители (участники) обязаны принять необходимые и своевременные меры по финансовому оздоровлению кредитной организации.

Перечень мер по предупреждению банкротства кредитных организаций включает:

- 1) финансовое оздоровление кредитной организации;
- 2) назначение временной администрации по управлению кредитной организацией;
- 3) реорганизацию кредитной организации.

Данные меры по предупреждению банкротства кредитных организаций осуществляются при возникновении определенных оснований, предусмотренных в ст. 4 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций". Перечень этих оснований является исчерпывающим и для наступления соответствующих последствий - достаточно хотя бы одного из них.

Первое основание предусматривает случай, при котором кредитная организация не удовлетворяет неоднократно на протяжении последних шести месяцев требования отдельных кредиторов по денежным обязательствам и (или) не исполняет обязанность по уплате обязательных платежей в срок до трех дней с момента наступления даты их исполнения в связи с отсутствием или недостаточностью денежных средств на корреспондентских счетах кредитной организации.

Обязательными признаками первого основания для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитной организации являются:

1) неисполнение кредитной организацией требований по денежным обязательствам и (или) обязанности по уплате обязательных платежей.

Следовательно, иное обязательство, т.е. не предусматривающее обязанность кредитной организации уплатить кредитору определенную денежную сумму по основаниям, предусмотренным ГК РФ, либо обязанность по уплате платежей, не являющихся обязательными, не считаются основаниями для осуществления мер по предупреждению банкротства;

2) отсутствие или недостаточность денежных средств на корреспондентских счетах кредитной организации, что явилось причиной неисполнения ею требований отдельных (одного или нескольких) кредиторов по денежным обязательствам и (или) обязанности по уплате обязательных платежей.

Таким образом, например, нежелание кредитной организации исполнять требования отдельных кредиторов по денежным обязательствам при наличии достаточного количества денежных средств на ее корреспондентских счетах не является основанием для осуществления мер по предупреждению банкротства;

3) неоднократность (более одного раза) неисполнения кредитной организацией требований отдельных кредиторов по денежным обязательствам и (или) обязанности по уплате обязательных платежей.

Следовательно, однократное (единичное) неисполнение кредитной организацией указанных обязательств и (или) обязанности не может повлечь за собой осуществления мер по предупреждению ее банкротства;

4) неоднократное неисполнение кредитной организацией указанных требований (обязанности) должно иметь место на протяжении последних шести месяцев.

Таким образом, если между единичными случаями, когда кредитная организация не исполнила требования отдельных кредиторов по денежным обязательствам и (или) обязанность по уплате обязательных платежей, прошло более шести месяцев, то это не будет служить основанием для осуществления мер по предупреждению банкротства;

5) срок с момента наступления даты исполнения кредитной организацией своих обязательств и (или) обязанности не должен превышать трех дней.

Второе основание - кредитная организация не удовлетворяет требования отдельных кредиторов по денежным обязательствам и (или) не исполняет обязанность по уплате обязательных платежей в сроки, превышающие три дня с момента наступления даты их удовлетворения и (или) даты их исполнения, в связи с отсутствием или недостаточностью денежных средств на корреспондентских счетах кредитной организации.

Как видно, обязательными признаками второго основания для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитной организации являются:

1) неисполнение кредитной организацией требований по денежным обязательствам и (или) обязанности по уплате обязательных платежей;

2) неисполнение кредитной организацией требований отдельных кредиторов по денежным обязательствам (или) обязанности по уплате обязательных платежей в связи с отсутствием или недостаточностью денежных средств на ее корреспондентских счетах;

3) срок, прошедший с момента наступления даты удовлетворения требований отдельных

кредиторов по денежным обязательствам и (или) даты исполнения обязанности по уплате обязательных платежей, превышает три дня.

Таким образом, для наступления второго основания для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитной организации достаточно, чтобы кредитная организация хотя бы один раз исполнила соответствующие обязательства (обязанности) с опозданием на срок более трех дней. Причиной такого опоздания должно быть отсутствие или недостаточность денежных средств на ее корреспондентских счетах.

Третье основание - кредитная организация допускает абсолютное снижение собственных средств (капитала) по сравнению с их (его) максимальной величиной, достигнутой за последние 12 месяцев, более чем на 20% при одновременном нарушении одного из обязательных нормативов, установленных Банком России.

Обязательными признаками третьего основания для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитной организации являются:

1) снижение размера собственных средств (капитала) кредитной организации по сравнению с их (его) максимальной величиной, достигнутой за последние 12 месяцев, более чем на 20%;

2) наличие одновременно с указанным снижением размера собственных средств кредитной организации нарушения хотя бы одного из обязательных нормативов, установленных Банком России.

Расчет собственных средств (капитала) кредитной организации производится в порядке, предусмотренном Положением Банка России от 1 июня 1998 г. "О методике расчета собственных средств (капитала) кредитных организаций" (в ред. Указаний Банка России от 31 декабря 1998 г. и от 4 февраля 1999 г.

В соответствии с этой методикой величина собственных средств (капитала) кредитных организаций определяется суммированием основного и дополнительного капитала.

Необходимо отметить, что размер собственных средств (капитала) кредитной организации непосредственно связан с рядом обязательных нормативов, установленных Банком России. Дело в том, что показатель собственных средств (капитала) кредитной организации участвует в расчете целого ряда обязательных нормативов.

Четвертое основание для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитных организаций - нарушение норматива достаточности собственных средств (капитала), установленного Банком России.

Нормативы достаточности собственных средств (капитала) банка установлены в Инструкции Банка России от 1 октября 1997 г. "О порядке регулирования деятельности банков" (в ред. Указаний Банка России от 1 февраля 1999 г.).

В расчет норматива включается величина кредитного риска по инструментам, отражаемым на внебалансовых счетах бухгалтерского учета, а также величина кредитного риска по срочным сделкам.

Минимально допустимое значение норматива устанавливается в зависимости от размера собственных средств (капитала) банка.

Пятое основание для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитных организаций - нарушение кредитной организацией норматива текущей ликвидности, установленного Банком России, в течение последнего месяца более чем на 10%.

Согласно ст. 66 Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)", нормативы ликвидности кредитной организации определяются как:

соотношение между ее активами и пассивами с учетом сроков, сумм и типов активов и пассивов и других факторов;

соотношение ее ликвидных активов (наличные денежные средства, требования до востребования, краткосрочные ценные бумаги, другие легко реализуемые активы) и суммарных активов.

Под ликвидностью банка понимается способность банка обеспечивать своевременное выполнение своих обязательств.

В целях контроля за состоянием ликвидности банка устанавливаются нормативы ликвидности - мгновенной, текущей, долгосрочной и общей, а также по операциям с драгоценными металлами - которые определяются как соотношение между активами и пассивами с учетом сроков, сумм и видов активов и пассивов, других факторов.

Шестое основание для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитной организации предусматривает случай, когда кредитная организация допускает уменьшение величины собственных средств (капитала) по итогам отчетного месяца ниже размера уставного капитала, определенного учредительными документами кредитной организации, зарегистрированными в порядке, установленном федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными актами Банка России.

Перечисленные основания для осуществления мер по предупреждению банкротства

кредитной организации несколько различаются в зависимости от субъекта, инициирующего применение конкретной меры. Если кредитная организация и ее учредители (участники) в случае возникновения указанных оснований должны принять необходимые и своевременные меры по финансовому оздоровлению и (или) реорганизации кредитной организации, то Банк России вправе потребовать осуществления соответствующих мер.

В связи с этим в п. 1 ст. 17 и п. 1 ст. 32 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" установлены несколько иные основания для осуществления мер по предупреждению банкротства кредитных организаций.

Следует различать меры по предупреждению банкротства кредитных организаций, которые могут осуществляться кредитной организацией самостоятельно, и меры, проводимые по требованию Банка России. Этим обусловлены различия в основаниях для осуществления конкретных мер по предупреждению банкротства кредитных организаций.

Количественные значения других нормативов ликвидности банка - мгновенной, долгосрочной, общей, по операциям с драгоценными металлами определены в Инструкции Банка России от 1 октября 1997 г. "О порядке регулирования деятельности банков" (в ред. Указаний Банка России от 1 февраля 1999 г.).

Самостоятельно кредитная организация может осуществлять финансовое оздоровление и реорганизацию в качестве мер по предупреждению банкротства.

Иное дело, если меры по предупреждению банкротства кредитной организации проводятся по требованию Банка России, который вправе:

- потребовать от кредитной организации осуществления мер по ее финансовому оздоровлению;
- назначить временную администрацию;
- потребовать осуществления реорганизации кредитной организации.

Таким образом, требование Банка России о реорганизации кредитной организации будет законным лишь в случае возникновения обстоятельств, указанных не в ст. 4, а в п. 1 ст. 32 (который отсылает к подп. 1-3 п. 1 ст. 17) Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций". Банк России не вправе назначить временную администрацию, если отсутствуют основания, предусмотренные ст. 17 названного Закона.

Меры по предупреждению банкротства кредитной организации осуществляются при наличии одного или нескольких перечисленных выше оснований.

Таким образом, анализ действующего законодательства и локальных нормативно-правовых актов показал, что государственными органами и Центральным Банком выработаны четкие правовые критерии и экономические показатели, которые обязывают при их наступлении выполнить комплекс мероприятий, связанных с предупреждением банкротства кредитных организаций.

Лагутина Т.Н.,
аспирант Российской академии
государственной службы при
Президенте Российской Федерации

Брызгалин А.В.,
Берник В.Р.,
Головкин А.Н.

"Налоги и финансовое право", 2004 г. N 7

*(1) См. также: Брызгалин А.В. Налоговый кодекс РФ и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие // Налоговый вестник. N 1. 2000. С. 29-33

*(2) Теория государства и права: Учебник для вузов / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М. 2004. С. 202

*(3) Налоговый кодекс РФ. Общая часть (проект). Комментарии С.Д. Шаталова. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. С. 27

*(4) Экономика. Право. Финансы: Словарь-справочник. - М. 1995

*(5) Осетрова Н.И. Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения // Налоговый вестник. 2001. N 3. С. 139

*(6) Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов. М. 2003. С. 301

*(7) Красноперова О.А. "Налоговый процесс" на федеральном уровне // Гражданин и право. 2002. N 1. С. 53

*(8) См. Лушникова М.В. Правовые основы налоговой системы: теория и практика.

Ярославль. 2000. С. 6; Гаджиев Г.А. "Рыночная экономика в решениях Конституционного Суда РФ" // Российская юстиция. 2001. N 10. С. 15; Осетрова Н.И. Основные правила налогообложения и необходимость их уточнения // Налоговый вестник. 2001. N 3. С. 139-140

*(9) О содержании, принципах и проблемах регионального законодательства как составной части российской правовой системы см. Казанцев М.Ф. Законодательная деятельность субъектов РФ: Проблемы становления и опыт проекта законодательного кодекса. Екатеринбург. 1998

*(10) Подробнее по этому вопросу см. Герасименко Н.С. Правовые проблемы установления и взимания местных налогов и сборов / Автореф. канд. юрид. наук. М. 2002. С. 21

*(11) См.: Постановления Президиума ВАС РФ от 24.02.1998 N 1427/96 и от 01.07.1997 N 2006/97

*(12) Более подробно о проблеме состава налогового законодательства см. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. (Правовые позиции Конституционного Суда РФ). Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 268-273

*(13) постановление ФАС СЗО от 28.04.2001 N А56-25936/00, постановление ФАС СКО от 28.04.2001 N Ф08-1131/2001-357А и др.

*(14) Комментарий к Конституции РФ. М. 1994. С. 180

*(15) Г.А. Гаджиев, Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного суда РФ: Учебное пособие. М. 1998. С. 183

*(16) Цыганков Э.М. Вопросы налогообложения в соотношении с конституционным, гражданским и административным законодательством. Тверь. 2001. С. 5

*(17) См., например: Алехин А., Кармолицкий А., Козлов Ю. Административное право РФ: Учебник. М. 1996. С. 42; Топорнин Б. Налоговое право в правовой системе России//Налоговый вестник. 1997. N 8. С. 5

*(18) Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.. 2000. С. 41

*(19) Таких же подходов при разграничении административного и финансового права придерживается Н.И. Химичева, см. Финансовое право. Учебник. М. 1995. С. 20

*(20) Халфина Р.О. Вопросы советского административного и финансового права. М. 1952. С. 194-195

*(21) Иванов Б.Н. О системе советского финансового права. Труды ВЮЗИ. Т.IX. 1967. С. 40-41; Пискотин М.И. Советское бюджетное право. М. 1971. С. 49; Цыпкин В.Д. Доходы государственного бюджета СССР. М. 1973. С. 14-15

*(22) Ялбулганов А.А. Очерки истории финансового права дореволюционной России. М. 1998. С.3; Сорокина Ю.В. Русское финансовое право: понятие и определение предмета // Правоведение. 2000. N 3. С. 91-100

*(23) Годме П. Финансовое право. М. 1978. С. 27

*(24) Габричидзе Б.Н., Чернявский А.Г. Административное право. М. 2002. С. 38; Советское финансовое право: Учебник. М. 1987. С. 59; Финансовое право Российской Федерации. / Отв. ред. М.В. Карасевой. М. 2002. С. 44

*(25) Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс М. 2001. С. 66-67

*(26) Топорнин Б.Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговой кодекс. Сегодня и завтра: Сборник статей. М. 1997. С. 10

*(27) Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Е.А. Шевелева. М. 2001. С. 23

*(28) Агапов А.Б. Административное право. М. 2002. С. 388-391; Емельянов А.С. Правонарушения в сфере налогов и сборов и ответственность за них: сравнительный анализ законодательства о налогах и сборах и законодательства об административных правонарушениях // Налоговый вестник. 2002. N 11. С. 165

*(29) Демин А.В. Общие принципы налогообложения (Анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. N 2. С. 56

*(30) Приложение к письму ВАС РФ от 31.05.1994 N С1-7/ОП-370) (Вестник ВАС РФ. 1997. N 6. С. 35

*(31) Более подробно, об административно-правовой природе ответственности за совершение налоговых правонарушений Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения. Екатеринбург. 2004. С. 28-42

*(32) См. Кролис Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства / Автореф... канд. юрид. наук. Екатеринбург. 1995; Переделин А.В. Налоговое правонарушение как основание административной ответственности / Автореф... канд. юрид. наук. Тюмень. 1996; Телятицкая Т.В. Административные правонарушения в области налогообложения / Автореф... канд. юрид. наук. Минск. 1999; Тернова Л.В. Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: теоретико-правовой аспект / Автореф... канд. юрид. наук. М. 2000; Ковалевская М.Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения / Автореф... канд. юрид. наук. М. 2000; Гончаров А.В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения / Автореф... канд. юрид. наук. Хабаровск. 2000;

Рогачева О.С. Особенности административно-процессуального статуса адвоката в производстве по делу о налоговом правонарушении / Автореф. канд. юрид. наук. Воронеж. 2001; Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщика / Автореф. канд. юрид. наук. М. 2002; Хомич К.В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений / Автореф. канд. юрид. наук. Минск. 2002; Золотухин А.В. Теоретические аспекты института ответственности за налоговые правонарушения / Автореф. канд. юрид. наук. Москва. 2004.

*(33) Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. N 10. С. 22-24

*(34) Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. М. 1987. С. 212

*(35) Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. М. 1987. С. 208.

*(36) Кучеров И.И. Бюджетное право. М. 2002. С. 52

*(37) Бюджетное право: Учеб. пособие для вузов / Н.Д. Эриашвили, О.В. Староверова, Д.А. Ремиханова и др.; Под ред. проф. А.М. Никитина. М. 2001. С. 19.

*(38) Никитина А.В. Правовое регулирование пограничного взаимодействия налогового и бюджетного законодательства // Финансы. 2002. N 11. С. 32.

*(39) Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М. 1993. С. 80

*(40) Пансков В.Г. О налоговых нормах в Федеральном законе "О федеральном бюджете на 2001 год // Консультант. 2001. N 3. С. 16

*(41) Тихомиров Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. М. 1997. С. 202

*(42) Пансков В.Г. О некоторых проблемах налогового законодательства // Налоговый вестник. 2001. N 4. С. 22

*(43) Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Е.А. Шевелева. М. 2001. С. 20

*(44) Более подробно см. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / Под ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург. Издательство "Налоги и финансовое право". 2004. С. 264-265

*(45) Более подробно см. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения / Под ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург. Издательство "Налоги и финансовое право". 2004. С. 174-211

*(46) Более подробно см. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Бухгалтерский учет налогов. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Главы 21, 23, 24, 25, 27, 28. Екатеринбург. Издательство "Налоги и финансовое право". 2004

*(47) Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М. 1955. С. 29

*(48) См. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М. 1997. С. 119; Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М. 2001. С. 12; Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Д.А. Крохина. М. 2003. С. 192-193; Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2003. С. 146-147

*(49) Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и ГК РФ. М. 1995. С. 3-5

*(50) Нагорная Э.Н. Налоговые споры: соотношение гражданского и налогового законодательства. М. 2002. С. 5,7

*(51) Курбатов А.Я. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства // Хозяйство и право. 1996. N 6. С. 57-62

*(52) Бакулин А.Ф. Использование норм гражданского права при разрешении налоговых споров // Арбитражная практика. 2004. N 2. С. 37

*(53) Более подробно по этому вопросу см. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: 2000. С. 594-596

*(54) тезисы выступления на первом заседании Научно-консультативного Совета при Федеральном арбитражном суде Уральского округа 10 декабря 1999 года) // Федеральный Арбитражный Суд Уральского округа. Практика. Комментарии. Обзоры. N 1. 2000

*(55) Подробнее см. Балабанов В.И. Налоговое право: теория, практика, споры. М. 2000. С. 55-66

*(56) Более подробно по этому поводу см. Комментарий к ст. 40 НК РФ настоящего издания, а также Медведев А.Н. Налоговый контроль за ценами: практика применения ст. 40 НК РФ. М. 2002; Цена для целей налогообложения. Анализ применения ст. 20 и ст. 40 НК РФ / Под ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург. Издательство "Налоги и финансовое право". 2004

*(57) Подробнее см. [п. 10](#) комментария к настоящей статье "О возможности применения аналогии при правовом регулировании отношений в сфере налогообложения"

- * (58) Более подробно по этому вопросу см., Выдрин И.В., Кокотов А.Н. Муниципальное право России: Учебник. Екатеринбург. 1997
- * (59) Теория государства и права: Учебник для вузов / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М. 2004. С. 244
- * (60) Там же. С. 245
- * (61) Там же. С. 246
- * (62) Тихомиров Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М.Ю. Тихомирова. М. 1997. С. 30
- * (63) Теория государства и права: Учебник для вузов / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М. 2004. С. 246
- * (64) Маслов А.А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры. Октябрь. 2003. С. 8
- * (65) Маслов А.А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры. Октябрь. 2003. С. 10
- * (66) Маслов А.А., Шаповалов С.Ю. Взыскание налогов: разрешение спорных ситуаций, арбитражная практика. М. 2003. С. 14
- * (67) Более подробно по этому поводу см. Брызгалин А.В. Правовое значение процедурных аспектов при осуществлении налогового контроля и при производстве по делам о налоговых правонарушениях // Федеральный Арбитражный Суд Уральского округа. Практика. Комментарии. Обзоры. 2002. N 2
- * (68) Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2000. С. 409
- * (69) См. также Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения. Екатеринбург. 2004. С. 141.
- * (70) Теория государства и права: Учебник для вузов / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М. 2004. С. 171.
- * (71) Там же. С. 172.
- * (72) Бабкин А.И. Судебный прецедент - основа для совершенствования налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2003. Октябрь. С. 4.
- * (73) Бабкин А.И. Судебный прецедент - основа для совершенствования налогового законодательства // Налоговые споры: теория и практика. 2003. Октябрь. С. 5
- * (74) Там же. С. 5
- * (75) Подробнее см. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам: 2003 год. Ежегодное аналитическое издание Группы компаний "Налоги и финансовое право" / Под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. Екб.: Издательство "Налоги и финансовое право". 2004; Шаповалов И.С., Щур Д.Л. Налоговый кодекс РФ (часть первая). Арбитражная практика и комментарии. М. 2002; Клирикова Т.В., Кузнецова Н.Г., Шевченко А.В. Налоговые споры глазами судьи. СПб. 2002; Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам. М. 2003
- * (76) Горбунов А.Р. Налоговое планирование и снижение финансовых потерь. - М.: СО "Анкил", 1993, Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. - М.: 1983, Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998, Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения) // под ред. Б.А. Рагозина. - М.: 1998, Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике // под ред. С.Ф. Сутырина - СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во "Полиус", 1998.
- * (77) Practical issues in the application of double tax conventions // Cahiers de Droit Fiscal International. 1998. Vol. LXXXIIIb.
- * (78) Архив Арбитражного суда Новосибирской области. 2002. Дело N А45-12952/02 - КГ7/609.
- * (79) Архив Арбитражного суда Новосибирской области. 2002. Дело N А45-12786/01 - КГ8/365.
- * (80) См.: Указ Президента РФ от 22.07.94 N 1535 в ред. Указов Президента РФ от 02.04.97 N 227, от 16.04.98 N 396, от 25.01.99 N 112 // СЗ РФ 1994. N 13. Ст. 1478
- * (81) См.: Указ Президента РФ от 24.12.93 г. N 2284 в ред. Указов Президента РФ от 14.03.96 N 381, от 06.10.97 N 1066, от 15.07.98 N 840, от 25.07.2000 N 1358, от 01.08.2000 N 1418 // Собрание актов Президента и Правительства РФ 1994. N 1. Ст. 2
- * (82) См.: п. 11 Обзора практики разрешения споров, возникающих по договорам купли-продажи недвижимости. Приложение к информационному письму ВАС РФ от 13.11.97 г. N 21 // Вестник ВАС РФ. 1998. N 1.
- * (83) Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ N 5220/02 от 5.11.2002 г. // Вестник ВАС РФ. 2003. N 2.
- * (84) См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 14.07.1998 г. N 1173/98 // Вестник ВАС РФ, 1998. N 11.

- *(85) Вестник ВАС РФ. 1996. N 9.
- *(86) См. об этом: Якимов А.Ю. Статус субъекта права (теоретические вопросы) // Государство и право. 2003. N 4. С. 5-10.
- *(87) См. п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 14.05.98 N 9 "О некоторых вопросах применения статьи 174 Гражданского кодекса Российской Федерации при реализации органами юридических лиц полномочий на совершение сделок" // Вестник ВАС РФ. 1998. N 7.
- *(88) См.: Бюллетень Верховного суда РФ. 2000. N 2.
- *(89) Вестник ВАС РФ. 1998. N 7.
- *(90) Постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.98 г. N 5463/98 // Вестник ВАС РФ. 1999. N 2.
- *(91) См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.03.1996 N 7435/95 // Вестник ВАС РФ. 1996. N 7.
- *(92) Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право: Общие положения. М.: Статут, 1997. С.659.
- *(93) См.: СЗ РФ. 1995. N10 .Ст. 823; СЗ РФ. 1997. N 12. Ст. 1383; 1999. N 28. Ст. 3483.
- *(94) См.: Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. О.Н. Садикова. М, 1997. С. 366; Зинченко С., Газарьян Б. Ничтожные и оспоримые сделки в практике предпринимательства // Хозяйство и право. 1997. N 2. С. 125.
- *(95) См.: Рясенцев В.А. Лекции на тему "Сделки по советскому гражданскому праву". М.: ВЮЗИ, 1951. С. 19.
- *(96) Архив Федерального арбитражного суда Уральского округа. Дело N Ф09-2709/01ГК.
- *(97) Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-11553/ 03-С2.
- *(98) Как отмечал еще И.Т. Тарасов, "звание и права акционера приобретаются долевым участием в капитале компании, равно как и членство теряется с прекращением этого участия" (Тарасов И.Т. Учение об акционерных компаниях. - М.: Статут, 2000. С. 142).
- *(99) Поковников Г.В. Английское право о компаниях: закон и практика: Учеб. пособие. - М.: НИМП, 1999. С. 70-71.
- *(100) У учредителей согласно п. 1 ст. 34 ФЗ "Об акционерных обществах" право собственности на акции может возникнуть и до их полной оплаты. При этом реализация учредителями управленческих прав приостанавливается до полной оплаты акций, если иное не закреплено уставом общества. Реализация учредителями управленческих прав приостанавливается также до момента регистрации выпуска акций, распределенных среди учредителей, однако сам по себе факт проведения общего собрания до государственной регистрации выпуска акций не противоречит требованиям закона (Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-23381/2002-С3). Равно, как и собственно размещение акций среди учредителей до государственной регистрации выпуска ценных бумаг не противоречит действующему законодательству (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа по делу N Ф09-945/01-ГК).
- *(101) См., например, Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-17528/2002-С2; Дело N А60-1364/2003-С3. Такова точка зрения Федерального суда Уральского округа. Дело N Ф09-74/03-ГК.
- *(102) Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-20303/ 2002-С1.
- *(103) Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-79591/ 2002-С2.
- *(104) Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-24239/ 2002-С1.
- Если согласно вступившему в законную силу решению суда реестродержатель обязан внести в реестр запись об акционере, то такое решение в соответствии со ст. 16 АПК РФ имеет обязательную силу, являясь по своему содержанию правоприменительным актом судебного органа, устраняющим спорные правоотношения и порождающим определенные права и обязанности сторон. На основании этого суд пришел к выводу, что отсутствие в реестре записи о лице не является свидетельством отсутствия у этого лица прав акционера, поскольку его статус, как акционера определен указанным судебным актом (Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-23030/2003-С2).
- *(105) Т.В. Кашанина отмечает, что, заплатив за акции, конкретный член акционерного общества приобретает право быть членом акционерной компании (Кашанина Т.В. Хозяйственные товарищества и общества: регулирование внутрифирменной деятельности. М., 1995. С. 60).
- *(106) Е. Годэмэ писал, что не все кредиторы могут предъявлять так называемый паулианов иск. По его мнению необходимо, чтобы они обладали титулом более раннего происхождения по сравнению с оспариваемым актом. Те, которые вступили в отношения позднее этого акта, не могут утверждать, что данный акт нарушил их права. Они вступили в отношения, имею ввиду имущество должника таким, каким оно было во время возникновения их права требования. Эти кредиторы могут только предъявить иск о признании симуляции, если акт был симулирован с целью введения их в заблуждение в том, что касается состояния активов (Годэмэ Е. Общая теория обязательств. - М.: БЕК, 1996, С. 419).

*(107) Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-18804/ 2002-С2.

*(108) Юлдашбаева Л.Р. Правовое регулирование оборота эмиссионных ценных бумаг (акций, облигаций). - М.: "Статут", 1999. С. 123

*(109) После заключения договора купли-продажи акций, но до внесения соответствующей записи в реестр акционеров, продавец не вправе распоряжаться этими акциями, поскольку указанное имущество служит предметом исполненного продавцом обязательства, возникшего из договора купли-продажи, а покупатель является его законным владельцем (Архив Арбитражного суда Свердловской области. Дело N А60-10645/03-С4).

*(110) В рассматриваемой ситуации воля представляемого лица формируется в интересах представителя, что опять же не соответствует "классической" теории представительства.