**НДС: новые льготы - новые проблемы.**

С 1 января 2001 года вступила в силу вторая часть Налогового кодекса. Вроде бы следует радоваться тому, что налоговая реформа в России, действительно, проводится, что на смену устаревшему налоговому законодательству приходит новое, в полной мере отвечающее современным требованиям и условиям. Но, к сожалению, ряд норм наспех скроенной второй части НК РФ настраивает отнюдь не на оптимистический лад, и даже после внесения в них поправок количество неразрешенных вопросов, связанных с применением этих норм, остается весьма внушительным.

Формулировка правовых норм, являющаяся одним из наиболее существенных элементов правотворчества, не сводится исключительно к построению конструкций из юридических терминов. Создавая такие конструкции, необходимо стремиться к тому, чтобы они были максимально простыми, емкими и однозначными. Если норма права допускает несколько толкований, то возникает неясность в законодательстве. А повлечь возникновение такой неясности зачастую может даже одно неверно употребленное слово. Именно неверное словоупотребление, игнорирование правил языка нередко является одной из причин возникновения спорных моментов в законодательстве. В основу настоящей статьи положен анализ одного из таких случаев.

Подпунктом 2 пункта 3 ст. 149 Налогового кодекса установлена льгота по налогу на добавленную стоимость для следующих субъектов:

общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов;

организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных в предыдущем подпункте общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;

учреждений, единственными собственниками имущества которых являются указанные выше общественные организации инвалидов, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

лечебно-производственных (трудовых) мастерских при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

Реализация производимых перечисленными организациями товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг) освобождается от налога на добавленную стоимость.

Сама по себе эта норма не является чем-то новым для отечественного законодательства. Льготы для использующих труд инвалидов или созданных общественными организациями инвалидов юридических лиц можно считать традиционными, и Законом РФ № 1992-I от 6 декабря 1991 г. "О налоге на добавленную стоимость" подобные льготы также были предусмотрены. Однако, отменив с 1 января 2001 года действовавшие прежде льготы по НДС, направленные на поддержку инвалидов, и вводя в действие новые, законодатель посчитал необходимым обеспечить постепенное введение новых условий налогообложения, в связи с чем закрепил соответствующие переходные положения в статье 26 Федерального закона № 118-ФЗ от 5 августа 2000 г. "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах". Процитируем эту статью:

"Установить, что до 1 января 2002 года положения подпункта 2 пункта 3 статьи 149 части второй Кодекса распространяются на организации, использующие труд инвалидов (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации), при соблюдении ими условий, предусмотренных абзацами первым и третьим подпункта 2 пункта 3 статьи 149 части второй Кодекса".

Сказанное выше о переходном характере приведенной нормы в полной мере подтверждается практикой российского законодательства и представляется вполне логичным. В том же Федеральном законе № 118-ФЗ от 5 августа 2000 г. такого рода переходные положения установлены статьями 13, 14 и некоторыми другими нормами. Во всех случаях речь идет об обеспечении поэтапного введения в действие тех норм Налогового кодекса, положения которых ухудшают положение определенных категорий налогоплательщиков по сравнению с действовавшими до 1 января 2001 года условиями.

Обратимся теперь непосредственно к содержанию процитированной статьи 26 вводного закона. Смысл нормы, на первый взгляд, вполне понятен: в течение определенного в ней срока законодатель предоставляет возможность воспользоваться льготой по налогу на добавленную стоимость субъектам, не перечисленным в подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ (а именно - включенным в утверждаемый Правительством РФ перечень организациям, использующим труд инвалидов), при условии соблюдения ими определенных условий. Для определения этих условий бланкетный характер статьи 26 Федерального закона № 118-ФЗ заставляет обратиться к третьему абзацу подпункта 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса. В этом абзаце говорится об освобождении от НДС организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов) с численностью инвалидов и их законных представителей не менее 80 процентов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников таких организаций составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов.

Выше было сказано, что практика законодательства РФ как правило преследует цели поэтапного введения в действие тех норм налогового законодательства, положения которых ухудшают положение определенных категорий налогоплательщиков по сравнению с действовавшими ранее условиями. Подпунктом "х" пункта 1 статьи 5 Закона РФ № 1992-I от 6 декабря 1991 г. "О налоге на добавленную стоимость", утратившим действие с 1 января 2001 года предусматривалась льгота, согласно которой от НДС освобождались товары (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по предоставлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работы и услуги (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимые и (или) реализуемые организациями, среди работников которых не менее 50 процентов составляют инвалиды и уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов. Таким образом, установленные абзацем 3 подпункта 2 пункта 3 статьи 149 НК РФ требования к использующим труд инвалидов организациям, соблюдение которых необходимо для получения права на льготу по НДС, существенно ужесточены по сравнению с ранее действовавшими. Установлены условия, связанные с размером оплаты труда работающих инвалидов, появились дополнительные требования к составу учредителей, а также специальные требования к происхождению товара, операции по реализации которого освобождаются от налога. Следовательно значительная часть предприятий, пользовавшаяся ранее льготой, установленной подп. "х" п. 1 ст. 5 Закона РФ № 1992-I, с 1 января 2001 года в силу абз. 3 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ утратили право на льготное обложение налогом на добавленную стоимость. Отсюда логически вытекает необходимость не допустить резкого ухудшения положения таких предприятий (помимо доброй воли государства для этого имеются и правовые основания - например, предусмотренные статьями 20, 26 и др. Федерального закона № 181-ФЗ от 24 ноября 1995 г. "О социальной защите инвалидов в Российской Федерации").

Утверждение о том, что статья 26 вводного закона имеет цель предоставить право воспользоваться рассматриваемой льготой субъектам, не перечисленным в подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, имеет под собой еще одно основание. Формулируя данную норму, законодатель употребил слово "распространяются", обладающее в русском языке совершенно определенной семантикой:

РАСПРОСТРАНЯТЬСЯ:

1. Помещаясь где-нибудь и перемещаясь, расширить свои пределы.

2. То же, что простираться.<…>

РАСПРОСТРАНИТЬ:

1. Увеличить, сделать более обширным.

2. Расширить круг действия чего-нибудь.

("Толковый словарь русского языка" С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой: М., 1997 г.)

Следовательно, при грамматическом толковании анализируемой статьи возможен единственный вывод: ее буквальный смысл заключается именно в расширении сферы действия льготы, установленной подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ. В том случае, если бы законодатель имел намерение, наоборот, уменьшить число субъектов, управомоченных использовать указанную льготу, при условии использования выбранной лексической конструкции он должен был бы употребить после глагола "распространяются" ограничительные частицы "исключительно", "только" и т.п. (ср. абз. 6 подп. 1 п. 2 ст. 149, абз.2 подп. 5 п. 2 ст. 149, абз. 4 подп. 16 п. 2 ст. 149, абз. 2 п. 5 ст. 149 и другие нормы Налогового кодекса). С точки зрения юридической техники употребление таких частиц является вполне традиционным, и использование подобного приема придало бы содержанию статьи 26 Федерального закона № 118-ФЗ абсолютную определенность. Однако в данном случае этого не произошло, что является лишним подтверждением изложенной выше точки зрения.

Таким образом, с учетом положений подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ смысл статьи 26 Федерального закона № 118-ФЗ в итоге сводится к тому, что не изменяя установленные Налоговым кодексом общие условия рассматриваемой налоговой льготы, эта статья на период 2001 года предоставляет возможность применять льготу дополнительным субъектам, не перечисленным в подпункте 2 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса (то есть распространяет действие льготы на этих лиц). Однако лексико-грамматическая конструкция статьи 26 такова, что фактически предоставляет право использовать льготу лицам, уже являющимся ее субъектами в силу подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, устанавливая при этом для них дополнительные требования в виде необходимости включения в соответствующий перечень, утверждаемый Правительством РФ. Следовательно, в том виде, в котором она существует в настоящее время, статья 26 Федерального закона № 118-ФЗ не может действовать и применяться адекватно той воле, которую стремился вложить в эту статью законодатель (а воля эта, как мы показали, направлена на недопущение резкого перехода к новым условиям налогообложения тех налогоплательщиков, положение которых этими условиями ухудшается).

В случаях, когда законодателю не удается ясно сформулировать в законе то или иное правило, последствия (в зависимости от сферы регулирования и характера нормы) могут быть самыми разными. В рассматриваемом случае подобное косноязычие уже к настоящему времени имеет самые нежелательные для налогоплательщиков последствия. 20 декабря 2000 г. Приказом № БГ-3-03/447 Министерства РФ по налогам и сборам утверждены Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации. Этот документ уже сам по себе заслуживает отдельного разговора, но здесь мы рассмотрим только те его положения, которые имеют отношение к анализируемой проблеме.

Положениями абз. 8 п. 21 Методических рекомендаций разъясняется, что на основании ст. 26 Федерального закона № 118-ФЗ от 05.08.2000 года до 1 января 2002 года общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, а также лечебно-производственные (трудовые) мастерские при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения будут иметь право на применение установленной подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ льготы по уплате налога на добавленную стоимость, только в том случае, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов. Перечень таких организаций определяется Правительством Российской Федерации.

Иными словами, Министерство РФ по налогам и сборам официально рекомендует своим подразделениям в течение 2001 года предъявлять ко всем субъектам, заявляющим об использовании ими налоговой льготы, установленной подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, дополнительные требования в виде наличия не менее 50 процентов среднесписочной численности инвалидов среди их работников (с долей в фонде оплаты труда не менее 25 процентов) и включения в утвержденный Правительством РФ перечень.

С учетом всего сказанного выше налицо изменение смысла норм налогового законодательства положениями подзаконного акта, устанавливающими дополнительные по отношению к предусмотренным законодательством условия применения налоговой льготы. В данном случае со стороны Министерства РФ по налогам и сборам имеет место произвольное толкование норм налогового законодательства, не соответствующее к тому же положениям п. 7 ст. 3 НК РФ, устанавливающим, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (а то, что речь идет именно о сомнениях и неясностях, мы показали выше).

Кроме того, следует отметить, что согласно тому смыслу, который Методическими рекомендациями придается статье 26 Федерального закона № 118-ФЗ, налоговая льгота, предусмотренная подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, должна действовать только в отношении тех организаций, которые включены в перечень, утверждаемый Правительством РФ (который, надо сказать, до настоящего момента не утвержден). Отсюда следует, что указанная льгота может применяться только с момента утверждения такого перечня. При этом очевидно, что в перечень может быть включен лишь ограниченный круг поименованных лиц, а значит речь идет о налоговой льготе индивидуального характера, что недопустимо в силу п. 1 ст. 56 НК РФ.

Обобщая сказанное о Методических рекомендациях по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, можно утверждать, что положения абз. 8 п. 21 этих рекомендаций изменяют установленное Налоговым кодексом РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; ограничивают права налогоплательщиков, установленные Налоговым кодексом РФ; запрещают действия налогоплательщиков, разрешенные Налоговым кодексом РФ; противоречат буквальному смыслу конкретных положений налогового законодательства (а именно – смыслу положений абзацев 1 и 4 подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ и ст. 26 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ).

Поскольку в соответствии с п. 2 ст. 4 Налогового кодекса РФ приказы Министерства РФ по налогам и сборам являются обязательными для его подразделений, на практике при решении конкретных вопросов, связанных с налогом на добавленную стоимость (то есть в процессе правоприменительной деятельности), налоговые органы будут обязаны руководствоваться именно упомянутым Приказом (и оснований считать, что этой обязанностью они будут пренебрегать, не имеется). Следовательно, по вопросу применения льготы, установленной подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, неизбежно будут возникать споры между налогоплательщиками и налоговыми органами. И вполне вероятно, что ареной для разрешения этих споров станут не только арбитражные суды.

Согласно пункту 6 статьи 3 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. Это положение фактически является развитием принципов, закрепленных в Конституции РФ, на что неоднократно обращал внимание при разрешении конкретных дел Конституционный Суд РФ (см., например, Постановления Конституционного Суда РФ № 13-П от 8 октября 1997 г. и № 2-П от 30 января 2001 г.). Правовая позиция Конституционного Суда РФ по этому вопросу состоит в том, что неопределенность налогового законодательства автоматически ведет к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом. Сказанное означает, что применение налоговыми органами положений абз. 8 п. 21 утвержденных Приказом № БГ-3-03/447 МНС РФ Методических рекомендаций при разрешении конкретного дела вполне может явиться основанием для обращения налогоплательщика в Конституционный Суд РФ с жалобой на нарушение конституционных прав и свобод статьей 26 Федерального закона № 118-ФЗ от 05.08.2000 года.

Алексей Александров, юрист