**Налоговая политика в деталях**

**Масленикова А.А.**

В течение 90-х годов мы наблюдали становление и совершенствование налоговой политики современной России. Было много ошибок, коллизий, пробелов, но постепенно налоговая отрасль развивалась в цивилизованном направлении. Начиная с 2004г. ситуация стала меняться и последние тенденции в данной сфере трудно назвать прогрессивными. Судебная и исполнительная власть породила два законодательно неопределенных, но быстро укоренившихся института в налоговых правоотношениях: институт недобросовестности налогоплательщика и институт игнорирования положений налогового кодекса о том, что все пробелы в законодательстве толкуются в пользу налогоплательщика. В соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. К сожалению, на практике дело обстоит иначе.

Практика правоприменения в налоговой сфере стала носить ярко выраженный обвинительный уклон, а положения п. 7 статьи 3 НК РФ не применяются ни налоговыми органами, ни судами. Вот некоторые пробелы налогового кодекса, истолкованные налоговыми органами не в пользу налогоплательщика. Суммовые разницы. Сделки с зарубежными партнерами заключаются в иностранной валюте, а также сумма многих сделок внутри страны также выражена в условных единицах[1]. Многие крупные отечественные предприятия (особенно сырьевого сектора) придерживаются исключительно такой ценовой политики. Поскольку курсы валют ежедневно меняются, то какая сумма сделки подлежит налогообложению? Если с налогом на прибыль все предельно ясно - глава 25 НК устанавливает, что положительные суммовые разницы относятся на прибыль, а отрицательные на убыток, то вопрос с НДС почему-то не урегулирован до сих пор. В соответствии с пунктом 2 статьи 153 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации, налоговая база по НДС, складывается из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Казалось бы все понятно, плати налог с реально полученного дохода. Но не все так просто. В соответствии со ст. 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат: 1. день отгрузки товара, оказания услуги; 2. день оплаты. Итак, если мы отпустили покупателю товар в день когда курс доллара был 28 руб., а оплату получили спустя какое-то время, когда курс стал скажем 27 руб., то цена отгрузки может значительно превышать сумму полученную фактически. В некоторых организациях с крупными оборотами, эти суммовые разницы исчисляются миллионами. Итак, читаем дальше НК. Пункт 3 ст. 153 НК РФ: при определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы установленному статьей 167 Кодекса Этому положению корреспондирует пункт 14 ст. 167 НК РФ: в случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы. Трактовать эти новации (пункты вступили в силу с 1.01.06.) можно по-разному. И так, что налоговая база отражается дважды, и так что налоговая база корректируется с учетом фактической оплаты, а так же и так, что не корректируется. А увеличивается или уменьшается налоговая база в зависимости от колебания курса и с учетом фактически полученных доходов глава 21 НК не разъясняет.

Глава 25 «Налог на прибыль» разъясняет, а глава 21 – нет. Налицо некачественное изложение текста закона, требующее доработки, явная неясность, которая должна трактоваться в пользу налогоплательщика, к тому же и логически понятно, что если нет доход поступил меньше, чем ожидалось, то и налог должен быть меньше Ан нет. Налоговое ведомство быстро обратило пробел в свою пользу. В Письме Минфина РФ от 8 июля 2004 г. N 03-03-11/114, официально разъясняется, что согласно нормам главы 21 НК, в случае, когда по условиям договора оплата товаров (работ, услуг) производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, при росте курса рубля ранее начисленная сумма налога на добавленную стоимость увеличивается продавцом на основании фактически полученных денежных средств, то есть определяется с учетом положительных суммовых разниц. Это понятно – получил доход, заплати налог. Дальше это официальное разъяснение гласит: «Что касается отрицательных суммовых разниц, то уменьшение ранее начисленного налога на добавленную стоимость на суммы таких разниц нормами главы 21 Кодекса не предусмотрено» (!). А игнорирование разниц, разве предусмотрено? Да и положения п. 2 ст. 153 указывают на то, что налоговая база определяется из всех доходов, а не убытков (каковыми, по сути являются отрицательные разницы), ну и в конце концов, ведь все неясности должны быть в пользу налогоплательщика. Между тем, при налоговых проверках исход очевиден – получил меньше – плати с того, что ожидал, т.е. с большего. Помимо проблем с юридической техникой в создании фискального законодательства, имеются вопросы и к целесообразности некоторых положений налогового кодекса.

Например. Согласно НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в российских налоговых органах, НДС исчисляется и уплачивается налоговыми агентами – покупателями этих товаров (работ, услуг). Причем, налог должен быть уплачен не как обычно, по итогам налогового периода, а в день перечисления средств поставщику (п. 4 ст. 174 НК). Одновременно, в соответствии с п. 3 ст. 171 НК, налоговый агент имеет право на вычеты уплаченных сумм НДС. Таким образом, получается, что налоговый агент сегодня платит налог, а завтра идет возмещать его из бюджета. Что такое возместить налог – это знает каждый налогоплательщик. Трудоемкость данной процедуры стала притчей во языцех. Фактически, если налогоплательщик не имеет налоговом периоде операций к начислению НДС, налог правомерно предъявленный к вычету, налоговым органом не принимается. В официальном Письме ФНС от 1 ноября 2004 г. N 03-1-09/2248/16 и в Письме Минфина от 8 февраля 2005 г. N 03-04-11/23, указано, что «применение налоговых вычетов при отсутствии у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, законодательством не предусмотрено» и «налогоплательщик не имеет права в этом налоговом периоде на вычет сумм налога». Налоговые органы на местах пошли ещё дальше в толковании НК и даже при наличии операций, увеличивающих налогооблагаемую базу по НДС, принимают вычеты по НДС с большим трудом и прямо советуют не подавать подобные декларации «во избежание неприятностей». Так ряд ИФНС по Москве при наличии к вычету любой суммы налога выносят решение о проведении камеральной налоговой проверки. Понятно, что при таких условиях основная масса деклараций выполняется в искаженном виде. Такие действия обходятся бюджету едва ли не дороже, чем сами налоговые поступления.

Во-первых, задействуются сотрудники налоговых органов, во-вторых огромное количество таких споров передается в суды, деятельность которых также оплачивается из государственного бюджета. Обратясь к законодательству, видим, что в п. 2 ст. 173 прямо предусмотрено возмещение налогоплательщику сумм превышения вычетов над исчисленным налогом и отсутствие в законе какого-либо запрета на возмещение НДС при отсутствии в налоговом периоде налогооблагаемой базы. Кроме того, если бы срок уплаты НДС агентами был как у прочих налогоплательщиков, т.е. по итогам налогового периода, то плательщик, не имеющий права на вычеты (например, использующий упрощенную систему налогообложения) просто уплачивал бы налог в бюджет, а имеющий право на вычет – показывал бы его в декларации как по графе «к начислению», так и по графе «к вычету», т.е. по данной операции не был должен. Этим можно было избежать множества ненужных действий. Таким образом, мощный административный ресурс направлен на противостояние абсолютно законным требованиям налогоплательщиков.

В то же время миллиардные средства находятся в обороте «черного бизнеса» и целесообразнее было бы обратить силы чиновников на другие проблемы. Достаточно коллизионным, представляется вопрос срока уведомления налогоплательщиком налогового органа об открытии (закрытии) счетов в банках. В соответствии с п. 3 ст. 23 НК, налогоплательщики-организации, обязаны уведомлять налоговые органы в десятидневный срок. Причем НК не определяет, какие банки имеются в виду. А по ст. 12 закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» № 173- ФЗ, налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учёта об открытии (закрытии) счетов в банках, расположенных на территории иностранных государств в течение месяца. На практике, налоговыми органами при пропуске срока, установленного НК налагается штраф. Следующим проблемным местом в налоговой практике являются операции по возврату товара поставщику. Часто встречающаяся ситуация: покупатель получил товар, а потом или не может расплатиться с продавцом, или не может реализовать полученный товар или товар его не устраивает по своим параметрам и данный товар возвращается поставщику. Что о данной операции говорит НК РФ. Налоговый кодекс в этом вопросе весьма логичен: суммы налога, которые по данной сделке уплатил продавец данного товара в случае отмены сделки (возврата товара) возвращаются продавцу путем вычетов, которые он вправе показать в декларации ( п. 5 ст. 171 НК РФ). А суммы налога, взятые ранее в зачет покупателем по этому товару, подлежат восстановлению, т.е. возврату в бюджет. Все понятно – сделка отменяется, соответственно отменяются и налоги уплаченные по ней.

Между тем, налоговый орган трактует такие операции не как отмену сделки, а как новую операцию купли-продажи с соответствующим налогообложением. Так в письме Минфина от 11 марта 2005 г. N 03-06-05-05/23 указано, что «возврат покупателем качественного товара поставщику…. является самостоятельным видом предпринимательской деятельности, результат от которой подлежит налогообложению в общеустановленном порядке». Следуя этой логике, любой гражданин занимается незаконной предпринимательской деятельностью, возвращая в магазин не подошедшую ему вещь. Далее в своих разъяснениях налоговые органы устанавливают дополнительные ограничения. Так письмом Минфина от 14 июля 2005 г. N 03-04-11/162 установлено, что при возврате товаров продавцу покупателем, который не является плательщиком НДС принимать к вычету у суммы НДС по возвращенным товарам нельзя. Т.е. продавец отгрузил товар, заплатил налог, но денег за этот товар не получил и не получит, так как товар возвращен и сделка прекращена. Покупатель этот НДС к вычету не принял, так как сделка не состоялась. Если продавец продаст товар ещё кому-нибудь, то вторично обязан заплатить налог. Абсурдность подобных требований очевидна, но на практике налогоплательщику бывает очень сложно доказать правоту. Инспекции на местах упрямо следуют указаниям вышестоящего органа. А судом любая сделка может быть истолкована как «недобросовестная». Теперь о недобросовестности. Итак, в последнее время последний оплот налоговой законности – Высший Арбитражный суд и Конституционный Суд РФ кардинально меняют свою практику и отворачиваются от налогоплательщиков. Конституционным судом введено понятие «недобросовестности налогоплательщика»1. Что означает эта новая дефиниция законом не определено.

Однако оперирование такими понятиями представляет большую опасность. По мнению К.А. Сасова2, на практике недобросовестность устанавливается при помощи опровержения добросовестности налогоплательщика. Некоторые сотрудники налоговых органов сами признают, что недобросовестность очень удобна для их некоторых некомпетентных коллег, так как отпадает необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщика неправомерным3. Именно это обстоятельство и делает для некоторых налоговых органов и судов использование юридической фикции "недобросовестности" наиболее привлекательным. Подобное развитие налоговой отрасли вне рамок закона, растекание по древу в толковании прав и обязанностей налогоплательщика представляет большую опасность. Неизбежна примитивизация правосудия, снижение финансовой и правовой квалификации власти и граждан, удар по репутации правового государства. Нельзя забывать российский исторический опыт. В России были 20-е годы прошлого столетия – время налоговых новаций, когда успешно проводились налоговые реформы. Как и 90-е годы прошлого столетия, НЭП стал периодом новой предпринимательской и налоговой активности. Как и в 90-е, время НЭПа – это апробация нового законодательства, новых методов фиска и налоговой ответственности.

С конца 1926г. началось подавление частника налоговыми методами. Не углубляясь в причины этого процесса, остановимся на последствиях налоговой политики 20-х, как-то: обнищание сельского хозяйства, усиление расслоения города и деревни, унижения и репрессии квалифицированных финансовых специалистов, “восторжествование” классово-идеологической идеи налогового права. Процесс этот набирал обороты постепенно. В начале была провозглашена «презумпция виновности» налогоплательщика. Согласно Инструкции ВЦИК и СНК «О порядке привлечения к ответственности за нарушения декрета о едином сельхозналоге на 1923-1924 гг.» и др. подобным документам, суд только формально закреплял факт несдачи налога, по материалам представленным финансовыми органами и выносил приговор, который не мог быть обжалован и подлежал срочному исполнению. По данным делам суд не имел права входить в существо дела, рассматривать ходатайства и доказательства. К 1930 г. с частным бизнесом в стране было покончено. Весь наработанный опыт был забыт вплоть до 90-х годов ХХ века, когда снова пришлось начинать всё сначала. Дальнейшее поощрение некомпетентности, недобросовестности и произвола налоговых органов при проведении ими контрольных налоговых мероприятий может нанести государству непоправимый ущерб.

**Список литературы**

[1] Это не касается отгрузки товара на экспорт. Услуги, оказанные иностранным лицам подлежат обложению НДС. 1 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 года № 169-О и № 324-0 от 04.11.2004г.

2 Сасов К.А. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности налогоплательщика/Налоговед. 2005. № 12.

3 Гаврилов П.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений/Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 9.