

Правоприменительная практика защиты законных прав и интересов потребительских кредитных кооперативов во взаимоотношениях с инспекциями Федеральной налоговой службы

О статусе писем Минфина и ФНС

Со вступлением в силу изменений в первую часть Налогового кодекса **письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам, связанным с федеральными налогами и сборами, может давать только Министерство финансов России. Насколько они обязательны для организаций и налоговых органов?** На эти вопросы ответил Минфин в письме №03-02-07/2-138 от 7 августа 2007 года.

Основная мысль, выраженная в письме, такова: **разъяснения Минфина не являются нормативными правовыми актами, а их соблюдения налоговые органы требовать не вправе.** Как следует из письма (многие положения которого повторяют решения Президиума ВАС по делам об оспаривании документов Минфина и ФНС), разъяснения Министерства не содержат признаков нормативных правовых актов. Они не направлены на установление, изменение или прекращение норм права. Они имеют форму писем, которая для нормативных правовых актов недопустима. Поэтому их положения не могут иметь юридического значения и порождать последствия для неопределенного круга лиц.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса налоговики обязаны руководствоваться разъяснениями Министерства финансов. Эта обязанность была установлена, чтобы прекратить имевшую место вплоть до 2007 года практику, когда ФНС России издавала разъясняющие письма, противоречащие позиции финансового ведомства по налоговым вопросам.

Минфин издает письма, адресованные как конкретным плательщикам налогов, так и неопределенному кругу лиц. Являются ли они обязательными для налоговых органов? В письме №03-02-07/2-138 от 7 августа 2007 г. Минфин отмечает, что последние обязаны руководствоваться не всеми письменными разъяснениями, а только теми, которые адресованы ФНС.

Между тем Налоговый кодекс (ст. ст. 75, 111) предусматривает освобождение организаций от ответственности и начисления пеней, если они нарушили налоговое законодательство, руководствуясь письменными разъяснениями официальных органов (в том числе Минфина).

Таким образом, налоговые органы должны руководствоваться не только письмами Минфина, адресованными непосредственно ФНС, но и разъяснениями, которые были даны конкретному налогоплательщику. В последнем случае они не должны следовать ошибочным разъяснениям Минфина, а при вынесении решения по итогам проверочных мероприятий ссылаться на эти письма как на основания освобождения организаций от ответственности.

Что касается письменных разъяснений Минфина, адресованных налоговой службе, то они носят обязательный характер. Налоговики обязаны руководствоваться ими в своей деятельности.

В отношении этих писем имеется опасность того, что инспекторы при проведении налоговых проверок станут требовать от организаций соблюдения налогового законодательства исходя из его трактовки в этих разъяснениях. В данном случае документы Минфина могут быть истолкованы как содержащие признаки нормативных правовых актов и соответственно обжалованы в арбитражном суде.

Разъяснения Минфина не обязательны даже для тех, кому они непосредственно адресованы. Они должны рассматриваться наряду с другими публикациями специалистов в этой области. Иными словами, Министерство финансов предлагает трактовать свою позицию, излагаемую в официальных разъяснениях, в качестве частной позиции его специалистов, которая не может повлечь никаких правовых последствий.

Финансовое ведомство отмечает, что, поскольку его письма не являются нормативными правовыми актами, то они не препятствуют организациям в своей деятельности руководствоваться собственным видением налогового законодательства. Что применимо как к письмам, адресованным неопределенному кругу лиц, так и к разъяснениям, полученным по конкретному запросу.

В настоящее время достаточно распространена практика, когда при рассмотрении налоговых споров организации в обоснование своей точки зрения ссылаются на разъяснения

Минфина, которые могут быть им не адресованы. При этом арбитражные суды зачастую учитывают при вынесении решений их аргументацию.

В рассматриваемом письме Минфина ничего не говорится о возможности ссылаться на разъяснения финансистов в арбитражных процессах. Получается, что выход этого письма не может существенно повлиять на возможность организаций ссылаться на них. Это связано с тем, что в каждом случае арбитражный суд самостоятельно оценивает допустимость доказательств и обоснованность аргументов, которые фирма приводит в свою защиту.

Если обратиться к статьям 137 и 138 Налогового кодекса, то ими определено, в каких судах можно обжаловать акты только налоговых органов. При этом в кодексе не раскрывается, в какой суд обжалуются письма Министерства. Дело в том, что оно не входит в систему налоговых органов, а являются самостоятельным участником налоговых правоотношений.

Законодатель, наделив Минфин правом издавать нормативные правовые акты и давать письменные разъяснения по налоговым вопросам, не предусмотрел нормы, которые позволили бы определить, в какой суд можно эти акты обжаловать. В этой связи Президиум ВАС в Постановлении от 19 сентября 2006 г. №13322/04 разъяснил, что дела об оспаривании нормативных правовых актов Министерства финансов по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, подведомственны арбитражным судам. Иные указания означали бы, что организации могли лишиться права обратиться в арбитражный суд как орган правосудия в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. В свою очередь арбитражные суды потеряли бы свои полномочия по осуществлению судебной проверки нормативных правовых актов по вопросам налогообложения и сборов.

Таким образом, письма Минфина по вопросам налогообложения могут быть обжалованы в арбитражном суде.

При этом если следовать позиции Министерства, которая изложена в разъяснении, то письма главного финансового ведомства обжаловать в Высшем арбитражном суде не получится. Высшему арбитражному суду подсудны дела об оспаривании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, связанные с экономической деятельностью (ст. 34 АПК). Если же письма Минфина не содержат норм права, но затрагивают права конкретной организации, то их следует обжаловать в арбитражном суде субъекта Российской Федерации (ст. 29 и 34 АПК).

С полным текстом использованных документов можно ознакомиться в СПС КонсультантПлюс.

1. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 20 сентября 2004 г. № А09-424/04-29

Кредитный потребительский кооператив граждан обратился в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции МНС РФ о признании полностью недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности.

Суды пришли к следующему выводу. В соответствии с п. 3 ст. 50 и ст. 116 ГК РФ потребительские

Кооперативы относятся к некоммерческим организациям, которые вправе осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Из Устава КПКГ следует, что он является некоммерческой организацией, создан как добровольное объединение физических лиц для организации взаимопомощи его членов и осуществления работ и оказания услуг, обеспечивающих потребности кооператива в финансовой поддержке и взаимопомощи. Положениями Устава предусмотрено создание Фонда финансовой взаимопомощи, который формируется за счет собственных средств кооператива, а также личных сбережений членов кооператива, передаваемых кооперативу в пользование на основании договора и только для предоставления займов своим членам. Личные сбережения членов кооператива, переданные в Фонд финансовой взаимопомощи являются собственностью членов кооператива. Причем Кооператив не вправе выдавать займы гражданам, не являющимся членами кооператива, а также юридическим лицам. Для обеспечения возвратности личных сбережений членов, а также для своевременности и полной выплаты компенсации за использование этих личных сбережений займы выдаются под проценты, которые направляются для исполнения обязательств союза перед членами кооператива по возврату личных сбережений членов кооператива и выплаты компенсации.

Следовательно, вывод суда о том, что деятельность Кооператива, основанная на принципах взаимной финансовой поддержки членов – участников внутри данной некоммерческой организации, является основной (уставной) деятельностью, и не может расцениваться как предпринимательская деятельность, является правильным. Налоговым органом не представлено доказательств того, что в проверяемый период плательщик осуществлял иную деятельность, помимо представления займов членам кооператива.

При таких обстоятельствах у КПКГ отсутствовала обязанность по уплате налога на прибыль, налога на пользователей автомобильных дорог и целевого сбора на содержание милиции и соответственно, обязанность по представлению налоговых деклараций по указанным налогам.

2. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 мая 2005 г. №16221/04

В соответствии с частью 1 статьи 53 АПК РФ в случаях, предусмотренных федеральным законом, государственные органы вправе обратиться с исками или заявлениями в арбитражный суд в защиту публичных интересов. Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с иском о признании договора аренды оборудования недействительным как сделки, не соответствующей требованиям закона и совершенной с целью противной основам правопорядка, направленной на неуплату налогов и необоснованное возмещение из бюджета налоговых платежей.

Суды первой и кассационной инстанций, делая вывод об отсутствии у налоговых органов права на предъявление исков о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, руководствовались статьей 31 НК РФ в редакции Федерального закона от 09.07.1999 г. №154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Между тем исключение из НК РФ положения о праве налогового органа на обращение в суд с исками о признании сделок недействительными само по себе не означает отсутствие у налоговых органов права на заявление таких исков.

В соответствии с абзацем третьим пункта 11 статьи 7 Закона РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» налоговым органам предоставлено право предъявлять в суд иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Конституционным Судом РФ в определениях от 08.06.2004 №225-О, 226-О, 227-О указано, что в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления

недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе – в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов – осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступления налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

3. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 16 ноября 2005 г. № Ф03-А73/05-2/3857

По решению уполномоченных представителей учредителей ассоциации члены ассоциации перечислили денежные средства на счет ассоциации с назначением платежа – целевое финансирование. Средства предназначались на празднование юбилея ассоциации согласно утвержденной смете. По мнению налоговой инспекции поступление указанных денежных средств не связано с ведением уставной деятельности ассоциации, поэтому по результатам налоговой проверки указанные средства были признаны недоимкой по налогу на прибыль. Суд указал, что в нарушение ст. 247 НК РФ при включении спорной суммы в состав внереализационных доходов и исчислении подлежащего к уплате налога на прибыль налоговым органом не были учтены расходы ассоциации, произведенные в связи с осуществлением запланированного мероприятия. Поскольку расходы, понесенные ассоциацией на празднование юбилея, указаны налогоплательщиком в сумме, равной полученным взносам, и налоговым органом данная сумма не опровергнута, то объект налогообложения по налогу на прибыль в рассматриваемом случае у организации отсутствует.

Налоговый орган также доначислил организации налог на прибыль, исходя из того, что в составе внереализационных доходов ассоциация не учла денежные средства, полученные в качестве членских взносов от организации N, не являющейся членом ассоциации. Обосновывая указанный довод, налоговый орган сослался на отсутствие изменений в учредительных документах ассоциации о составе ее участников, и государственной регистрации этих изменений. Между тем из смысла пункта 2 статьи 1 и статьи 209 ГК РФ следует, что направления использования своего имущества определяет его собственник. Следовательно, свидетельством безвозмездного получения имущества должна являться воля собственника, направленная на отчуждение этого имущества в пользу ассоциации без каких-либо имущественных обязательств со стороны последнего. В рассматриваемом случае перечисление спорной суммы на счет ассоциации осуществлялось на основании протокола общего собрания ее участников, согласно которому принято решение о включении организации N в состав учредителей. Поскольку налоговым органом не представлены доказательства, свидетельствующие о том, что платеж организации N имел иное назначение, и собственник денежных средств имел намерение передать их ассоциации безвозмездно, то вывод о том, что вступительный взнос организации N не подлежит включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, является правомерным.

4. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17 ноября 2005 г. № А28-6707/2005-110/29

Ассоциация сельскохозяйственных кооперативов за счет членских взносов приобрела легковой автомобиль, и через несколько лет общее собрание членов ассоциации приняло решение о реализации автомобиля физическому лицу по остаточной стоимости. Полученные денежные средства ассоциация оприходовала в общую массу целевых поступлений. По мнению налоговой инспекции ассоциация должна уплатить налог на прибыль с суммы первоначальной стоимости автомобиля, так как имущество использовано не по назначению.

Суд первой инстанции исходил из того, что членские взносы относятся к целевым поступлениям, следовательно, и имущество, приобретенное на данные денежные средства, также является целевым, и согласился с выводом налоговых органов о том, что реализация автомобиля является нецелевым использованием полученных средств. При рассмотрении кассационной жалобы было указано, что этот вывод сделан на основании неправильного применения норм материального права.

Целевыми поступлениями некоммерческой организации являются только членские взносы, а не приобретенное на них имущество. Спорное имущество не было получено в рамках целевого финансирования, оно приобретено ассоциацией для осуществления своей деятельности. Кроме того, реализация не совпадает с понятием «использование». Для продавца реализация имущества представляет собой, прежде всего, замену определенной вещи денежным эквивалентом.

Использование имущества подразумевает обладание им и потребление его полезных свойств. С учетом изложенного вывод о том, что приобретенное на членские взносы имущество некоммерческой организацией является «полученным целевым имуществом» и его дальнейшая реализация – это нецелевое использование данного имущества, следует признать ошибочным

5. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 января 2006 г. № Ф03-А51/05-2/4662

По результатам выездной налоговой проверки кредитный потребительский кооператив граждан привлечен к налоговой ответственности за неуплату налога на прибыль. Решение основано на том, что кооперативом для целей налогообложения не учитывались суммы процентов, уплаченные пайщиками кооператива по договорам займа.

Доводы жалобы кооператива рассмотрены судом кассационной инстанции, но признаны несостоятельными и отклонены. Кредитный потребительский кооператив граждан, как и любая некоммерческая организация, будучи юридическим лицом, является плательщиком налога на прибыль. Статьей 250 НК РФ определено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам. В статье 251 НК РФ приведен перечень доходов, которые не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Арбитражный суд, рассматривая спорные правоотношения, в обоснование своих выводов сослался на подпункт 1 пункта 2 статьи 251 НК РФ, и, исходя из буквального содержания данной налоговой нормы, указал на то, что в ней не поименованы в качестве целевого поступления проценты, полученные по договорам займа.

6. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 февраля 2006 г. №14310/05

Налоговая инспекция отказала во внесении в государственный реестр юридических лиц записи, изменяющей ранее содержавшуюся в государственном реестре информацию о лице, имеющем право без доверенности действовать от имени организации. По мнению инспекции, заявление должно быть подписано прежним руководителем организации, информация о котором содержится в государственном реестре.

Президиум ВАС РФ считает, что в случае подачи заявления об изменении сведений о единоличном исполнительном органе юридического лица новые сведения всегда отличаются от данных государственного реестра, а само обращение в регистрирующий орган вызвано необходимостью устранить это несоответствие. Закон не связывает возникновение либо прекращение полномочий директора с фактом внесения в государственный реестр таких сведений. Поэтому с момента прекращения полномочий директора лицо, чьи полномочия как руководителя организации прекращены, не вправе без доверенности действовать от имени общества, в том числе подписывать заявление о внесении в государственный реестр сведений о новом единоличном исполнительном органе (директоре). Следовательно, направленное организацией в инспекцию заявление не могло быть расценено как ненадлежащее только по причине его подписания новым руководителем и повлечь на этом основании отказ в государственной регистрации изменений.

7. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 мая 2006 г. № 16058/05

По результатам налоговой проверки организации было предложено уплатить пени в связи с неправомерным непорочением налога на доходы физических лиц, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом. Общество не согласилось с таким решением налогового органа, основываясь на положении пункта 9 статьи 226 НК РФ, согласно которому уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Президиум ВАС РФ указал, что в силу главы 11 НК РФ пени являются способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Поскольку статьей 226 НК РФ обязанность по уплате в бюджет налога на доходы физических лиц возложена на налоговых агентов, то пени являются способом обеспечения исполнения обязанностей по уплате данного налога именно налоговым агентом. Кроме того, пени являются правовосстановительной мерой государственного принуждения, носящей компенсационный характер, за несвоевременную уплату налога в бюджет, и должны взыскиваться с того субъекта налоговых правоотношений, на кого возложена такая обязанность. При этом следует иметь в виду, что обязанность по уплате в бюджет налога на доходы физических лиц налоговым агентом возникает по общему правилу ранее, чем

аналогичная обязанность возникает у налогоплательщика. Следовательно, взыскание пеней не с налогового агента, а с налогоплательщика (в случае неуплаты с него налога налоговым агентом) не обеспечивало бы в полной мере возмещение ущерба государству от несвоевременной и неполной уплаты налога.

8. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 24 января 2007 г. № Ф03-А73/06-2/5259

Налоговая инспекция установила, что организация по договорам займа предоставляла юридическим лицам денежные средства под 18, 20, 24, 25 процентов. Наряду с этим, отдельным юридическим лицам организацией предоставлялись беспроцентные займы, а также займы под незначительные проценты, что, по мнению инспекции, повлекло занижение внереализационного дохода, поэтому инспекция, применив положения статьи 40 НК РФ, доначислила организации налог на прибыль.

Налогоплательщик, не согласившись с выводами налогового органа, оспорил решение в этой части. Суд кассационной инстанции отметил следующее.

Статьей 40 НК РФ установлены принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. В соответствии с пунктом 5 статьи 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Согласно пункту 1 статьи 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) предоставляет в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода или качества. Таким образом, обязательный признак услуги - реализация результатов деятельности, не имеющей материального выражения, в то время как по договору займа деятельность не осуществляется. Следовательно, заемные отношения следует рассматривать не как оказание услуг, а как пользование имуществом, в данном случае деньгами. В пункте 15 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.10.1998 № 13/14 отмечено, что проценты, уплачиваемые заемщиками на сумму займа в размере и в порядке, определенных пунктом 1 статьи 809 ГК РФ, являются платой за пользование денежными средствами и подлежат уплате должником по правилам об основном денежном долге.

Проценты по займам для целей налогообложения прибыли организаций не могут рассматриваться как доходы (расходы) от реализации услуг. В связи с изложенным, доход от передачи имущества в пользование может облагаться как доход от реализации услуг только в том случае, если он специально (хотя бы косвенно) назван таковым в налоговом законодательстве. Проценты по долговым обязательствам согласно пункту 6 статьи 250 и подпункту 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ учитываются в составе внереализационных доходов (расходов) налогоплательщика. Таким образом, у налогового органа отсутствовали правовые основания для применения статьи 40 НК РФ к процентам, начисленным по договорам займа при исчислении налога на прибыль организаций.

9. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 февраля 2007 г. № А62-3895/06

Потребительское общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, так как, по мнению налоговой инспекции, Общество неправомерно (в нарушение пункта 15 Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС № 62 от 07.04.1988 «О служебных командировках в пределах СССР») не включило в налогооблагаемую базу по НДФЛ и ЕСН суммы компенсационных выплат, произведенных работникам, которые фактически находились в командировке 1 день (между временем отъезда в командировку и временем прибытия из нее проходило менее 24 часов).

Суды нескольких инстанций пришли к следующему выводу.

Компенсационные выплаты, связанные с исполнением трудовых обязанностей, не подлежат налогообложению НДФЛ (пункт 3 статьи 217 НК РФ), ЕСН (подпункт 2 пункта 1 статьи 238 НК РФ), страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (пункт 2 статьи 10 Федерального закона № 167-ФЗ от 15.12.2001 «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»). В то же время законодательством о налогах и сборах понятие «компенсаций» и порядок их выплат не установлены, в связи с чем в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ

в данном случае подлежат применению соответствующие нормы трудового законодательства. Статьей 164 ТК РФ определено, что под компенсацией понимается денежная выплата, установленная в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. Так, согласно статье 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику расходы по проезду; расходы по найму жилого помещения; дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные); иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя. Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

В соответствии с положениями статьи 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода, выраженная в денежной или натуральной форме. При определении экономической выгоды работника должны учитываться характер расходов и лицо, в интересах которого производятся расходы. При служебной командировке работник направляется в поездку по инициативе работодателя и в его интересах (статья 166 ТК РФ), поэтому и расходы, произведенные работником с разрешения работодателя, осуществляются именно в интересах работодателя. Таким образом, расходы на питание представляют собой компенсационную выплату по возмещению расходов работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы.

Экономическая выгода у работника может возникнуть только тогда, когда в качестве исключения из установленных правил ему выплачивается сумма в больших размерах, чем предусмотрено предприятием в коллективном договоре или локальном нормативном акте. Своими постановлениями Общество приняло решение о выплате работникам, совершающим служебные поездки на расстояние более 150 км, командировочных (компенсационные выплаты на питание) в размере 106 руб. в день независимо от времени нахождения в поездке. Как установлено судом, работники при направлении в командировку получали командировочные в сумме 106 руб., т.е. в размере, установленном локальным нормативным актом Общества. При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что спорные выплаты являются компенсационными и не включаются в налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

10. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18 мая 2007 г. № А38-2342-5/231-2006

Налоговая инспекция провела камеральную налоговую проверку представленной Сельским потребительским кредитным кооперативом декларации по налогу на прибыль за 2005 год и установила, что СПКК не включил во внереализационные доходы проценты, полученные за предоставление займов, а также неправомерно, по мнению инспекции, включил в состав расходов общехозяйственные расходы. Кооператив не согласился с решением налоговой инспекции. Налоговый спор рассматривался в нескольких судебных инстанциях.

Федеральный арбитражный суд сформулировал следующую позицию.

Кредитный потребительский кооператив, как и любая некоммерческая организация, будучи юридическим лицом, является плательщиком налога на прибыль согласно положениям главы 25 НК РФ. В пункте 6 статьи 250 НК РФ определено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам. В статье 251 НК РФ приведен перечень доходов, которые организация-налогоплательщик не должна учитывать при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, является исчерпывающим, поэтому все виды доходов, не упомянутые в нем, подлежат налогообложению в общем порядке.

Суды установили, что СПКК в проверяемом налоговом периоде предоставлял займы членам кооператива с взиманием с последних процентов за пользование займом в размере 25 процентов годовых. Таким образом, налоговый орган законно посчитал, что Кооператив необоснованно не включил в состав внереализационных доходов проценты, полученные за предоставление кредитов. В данном случае ведение Кооперативом предпринимательской или иной деятельности не является критерием для формирования налогооблагаемой прибыли.

В пункте 1 статьи 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Под обоснованными расходами понимаются

экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Материалами дела подтверждается, что Кооперативом произведены расходы по содержанию и ведению уставной деятельности. Суд пришел к законному выводу о том, что данные расходы экономически обоснованы и документально подтверждены. При таких обстоятельствах вывод суда о том, что у Инспекции не было оснований для отказа Кооперативу в принятии общехозяйственных расходов по содержанию и ведению его уставной деятельности, является законным, обоснованным, материалам дела не противоречащим.

11. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 апреля 2007 г. № КГ-А40/1608-07

С. обратился в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе в государственной регистрации вновь создаваемого юридического лица - кредитного потребительского кооператива граждан и обязанности ответчика зарегистрировать указанное юридическое лицо.

Федеральный арбитражный суд Московского округа пришел к выводу, что производство по делу подлежит прекращению по следующим основаниям.

В соответствии с частью 1 статьи 27 АПК РФ арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам и другие дела, связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии с пунктом 3 статьи 50, положениями параграфа 5 главы 4 (статья 116) ГК РФ, а также пункта 1.1 Устава кредитный потребительский кооператив граждан является некоммерческой организацией добровольно объединившихся физических лиц на основе членства с целью улучшения социального положения и материального благосостояния своих членов, защиты их финансовых интересов путем оказания ими друг другу взаимной финансовой помощи.

Следовательно, имеет место спор, связанный с отказом в государственной регистрации вновь создаваемого юридического лица - некоммерческой организации, деятельность которой не является предпринимательской и иной экономической деятельностью. Содержание спора не связано с предпринимательской либо иной экономической деятельностью, либо оценкой законности ненормативного акта в данной сфере, в связи с чем действия налогового органа не нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, не возлагают на него какие-либо обязанности и не создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Дела по спорам о создании, реорганизации, ликвидации, а также по спорам об отказе в государственной регистрации, уклонении от государственной регистрации организаций, не имеющих в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли, не подлежат рассмотрению арбитражными судами.

Как отстоять экономическую оправданность “спорных” расходов

Как известно, учесть при налогообложении прибыли можно только те расходы, которые обоснованы и подтверждены документами. Что такое обоснованные затраты? Это так называемые экономически оправданные расходы. Четкого определения таких расходов в Налоговом кодексе нет. Это позволяет инспекторам считать необоснованными любые затраты, которые им по тем или иным причинам “не нравятся”.

Практика показывает, что существует даже негласный “черный список” расходов, которые налоговики особенно “не любят”. В него, в частности попали расходы:

- по набору персонала;
- на прием и обслуживание представителей других организаций;
- на оплату услуг сети интернет и т.д.

Однако подобные требования не основаны на законе. В статье 270 Налогового кодекса перечислены расходы, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль ни при каких обстоятельствах. По логике получается: все, что не названо в этом перечне, учесть при налогообложении прибыли можно. Поэтому организации могут использовать законодательную “брешь” в своих интересах. Во-первых, экономически оправданными затратами можно считать прежде всего те, без которых невозможно выполнение того или иного договора. Допустим, если организация договорилась оплатить те или иные расходы и это условие является по договору существенным, то затраты считаются экономически оправданными.

Во-вторых, некоторые расходы организации можно обосновать обычаем делового оборота.

Как показывает сложившаяся арбитражная практика, судьи почти всегда поддерживают организации в вопросе экономической обоснованности затрат. Рассмотрим лишь два подобных дела.

Примеры.

1. Проведя документальную проверку, налоговые инспекторы сочли расходы на оплату услуг сети интернет экономически неоправданными. Поэтому они доначислили налог на прибыль, оштрафовали организацию за недоплату налога и взыскали пени. Организация обратилась в суд, который ее поддержал (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 мая 2005 г. №А56-32891/04). Доводы арбитров таковы.

Подпункт 25 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса разрешает относить к расходам, связанным с производством и реализацией, затраты на оплату услуг факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, интернет и иные аналогичные системы).

Судебные инстанции установили, что организация использовала электронную почту для того, чтобы вести переписку со своими партнерами. Кроме того, через интернет она получала информацию о ценах на реализуемые ею услуги. Значит, решили судьи, затраты на интернет носили производственный характер и были экономически оправданы. Поэтому организация правомерно включила их в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

2. Для проведения официального приема и обслуживания представителей других организаций данная организация покупала спиртные напитки. Инспекторы посчитали, что бухгалтер неправомерно включил их стоимость в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Поэтому они доначислили налог на прибыль, оштрафовали организацию за недоплату налога и взыскали пени. По мнению налоговых контролеров, затраты на алкогольные напитки “не предусмотрены исчерпывающим перечнем расходов на представительские цели согласно пункту 2 статьи 264 Налогового кодекса”.

Организация обратилась с иском в арбитражный суд. Суд признал довод инспекции несостоятельным и удовлетворил иск организации (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 мая 2005 г. №А56-24907/04).

Ведь пункт 2 статьи 264 НК называет в числе представительских расходов затраты на буфетное обслуживание делегаций во время переговоров. И, по мнению судей, угощение партнеров спиртными напитками попадает под понятие “буфетное обслуживание”.