

Правовая природа дополнительного платежа по акцизам, исчисленного с применением повышающего коэффициента, и проблемы применения расчетного метода доначисления акциза в условиях применения повышенного коэффициента

Ногина Оксана Аркадьевна

профессор кафедры административного и финансового права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, Санкт-Петербург, Российская Федерация, доктор юридических наук; oksana_nogina1@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Настоящая статья посвящена актуальной проблеме анализа признаков дополнительного платежа по акцизам, обязанность по уплате которого возникает в связи с превышением предельных объемов реализации подакцизных товаров в конце календарного года. В статье дается анализ проблем налогового регулирования исчисления дополнительного платежа расчетным методом при квалификации необоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды.

Ключевые слова: акцизы на табачную продукцию, повышающий коэффициент, исчисление акциза, расчетный метод, необоснованная налоговая выгода

The Legal Nature of the Additional Payment of Excise Taxes Calculated Using an Increasing Coefficient, and the Problems of Applying the Calculation Method of Additional Excise Tax in the Conditions of Applying an Increased Coefficient

Oksana A. Nogina

Professor of the Department of Administrative and Financial Law, Faculty of Law, St. Petersburg State University, Sankt Petersburg, Russian Federation, Doctor of Law; oksana_nogina1@mail.ru

ABSTRACT

This article is devoted to the actual problem of analyzing the signs of an additional payment for excise duties, the obligation to pay which arises in connection with exceeding the maximum volume of sales of excisable goods at the end of the calendar year. The article analyzes the problems of tax regulation calculation of an additional payment by the settlement method when determining the unfounded tax benefit received by the taxpayer.

Keywords: excise taxes on tobacco products, increasing coefficient, calculation of excise tax, calculation method, unjustified tax benefit

Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ ст. 194 НК РФ дополнена п. 9, в соответствии с которым налогоплательщики, осуществляющие на территории Российской Федерации производство сигарет, и (или) папирос, и (или) сигарилл, и (или) биди, и (или) кретека, в случаях, если совокупный объем реализованных организацией за налоговый период подакцизных товаров, поименованных в абзаце первом данного пункта, превышает среднемесячный совокупный объем реализованных указанных подакцизных товаров в предыдущем календарном году, исчисляют суммы акциза по указанным подакцизным товарам за налоговые периоды, начинающиеся с 1 сентября (включительно) каждого календарного года по 31 декабря (включительно) того же года, с учетом коэффициента T , определяемого в порядке, установленном п. 9 ст. 194 НК РФ.

Согласно пояснительной записке к указанному выше закону реализация данной нормы была направлена на избежание сложившейся многолетней производственной практики товаропроизводителей, когда

налогоплательщики, зная о предстоящем повышении ставок акциза с нового календарного года, стремились сэкономить на уплате сумм акцизов, подлежащих уплате в бюджет, за счет значительного увеличения объема реализации продукции в конце каждого календарного года по действующим до начала календарного года более низким ставкам акциза. То есть речь идет о ситуации, связанной с формированием значительного объема товарного запаса непосредственно перед повышением ставки по акцизам. Соответственно, норма п. 9 ст. 194 НК РФ при ее принятии была направлена именно на ограничение объема производства и реализации табачной продукции в 4-м квартале каждого календарного года, а не на получение дополнительного дохода в бюджет в виде обязательной уплаты дополнительного платежа, который представляет собой лишь дополнительные имущественные последствия для налогоплательщика, превысившего объемы производства и реализации табачной продукции в 4-м квартале по сравнению со среднемесячными объемами реализации продукции в предыдущем календарном году.

В заключении на законопроект, который предусматривал введение п. 9 ст. 194 НК РФ, правовым управлением Совета Федерации были выявлены недостатки предлагаемой к введению нормы законопроекта в части порядка исчисления среднемесячного объема реализации товаров (общий объем реализации за год, деленный на 12) и сравнения его с базовым показателем предшествующего календарного года, которые заключаются в том, что предложенный законодательный механизм не позволяет разграничить случаи увеличения производства и реализации подакцизной табачной продукции, как связанные, так и не связанные с уклонением от уплаты налогов. Такое регулирование, как отмечается в заключении, не соответствует п. 4 ст. 3 Налогового кодекса, согласно которому не допускаются налоги и сборы, создающие препятствия для незапрещенной законной экономической деятельности граждан и организаций¹.

Подобного рода вывод оправдывает ситуацию, когда объемы реализации и производства табачных изделий в течение одного из месяцев календарного года могут значительным образом отличаться от таких же объемов в других месяцах по объективным причинам, связанным с производственными процессами. Сам расчет коэффициента, применяемого к сумме акциза, уплачиваемого в сентябре, октябре, ноябре и декабре каждого календарного года, предусматривающий соотнесение совокупного объема реализованных организацией за налоговый период (соответствующий календарный месяц) подакцизных товаров (V_{np}) к среднемесячному совокупному объему реализованных указанных подакцизных товаров в предыдущем календарном году (V_{cp}), показывает стремление законодателя преодолеть месячные колебания объемов производства и реализации путем расчета среднемесячного совокупного объема реализованных подакцизных товаров, определяемых путем деления общего объема реализации указанных товаров за год на 12.

В связи с установленным порядком расчета коэффициента возникает вопрос о возможности признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной и занижения суммы акцизов в случае повышенных объемов производства и реализации табачных изделий в июле и августе каждого календарного года, т. е. в месяцах, предшествующих периоду начала применения коэффициента.

Во-первых, следует отметить, что в отличие от ранее существовавшей ситуации, когда объемы производства и реализации увеличивались непосредственно в связи с повышением налоговой ставки, в условиях введения коэффициента налоговая выгода уже не может быть связана с повышением ставки, а коррелирует с наличием или отсутствием у налогоплательщика обязанности по применению коэффициента к сумме акциза в 4-м квартале календарного года в зависимости от количественных показателей объемов производства и реализации табачной продукции.

Во-вторых, следует отметить, что обязанность налогоплательщика по уплате данного дополнительного платежа возникает только в определенных случаях (т. е. платеж носит «факультативный», а не обязательный характер) и зависит от соотношения совокупного объема реализованных организацией за налоговый период (соответствующий календарный месяц) подакцизных товаров и среднемесячного совокупного объема реализованных указанных подакцизных товаров в предыдущем календарном году. Направленность нормы на ограничение объемов реализуемой продукции в последнем квартале календарного года очевидна, но в то же время само законодательное предписание подталкивает налогоплательщика, который является субъектом предпринимательской деятельности и целью которого в соответствии со ст. 2 ГК РФ является извлечение и увеличение получаемой прибыли, к распределению увеличивающихся объемов производства и реализации табачной продукции между другими месяцами календарного года.

Естественно, что в силу объективных причин, связанных с организацией и функционированием производства, перераспределение увеличенных объемов производства возможно в основном во 2–3-м квартале календарного года, что отнюдь не может рассматриваться как получение необоснованной налоговой выгоды, поскольку увеличение объемов производства и реализации продукции, а значит необходимость перераспределения этих объемов в течение календарного года, может зависеть от объективно меняющихся условий рынка. В результате в предпринимательской деятельности налогоплательщика в связи с введени-

¹ Заключение Правового Управления Аппарата Совета Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/11078-7> (дата обращения: 04.08.2020).

ем взимания дополнительного платежа, исчисляемого при применении коэффициента T , складывается ситуация, когда в 4-м квартале календарного года накопление товарного запаса не производится, а осуществляется распределение повышенных объемов производства в другие периоды календарного года. Подобного рода ситуация не приводит к получению необоснованной налоговой выгоды, поскольку фактически реализует цель, изначально поставленную самим законодателем, — ограничить объемы производства и реализации в 4-м квартале календарного года. Кроме того, необходимо иметь в виду, что увеличение поступлений сумм акциза до начала 4-го квартала в бюджет в результате перераспределения увеличенных объемов в течение 2–3-го кварталов может рассматриваться в качестве своеобразной «компенсации» в середине календарного года вместо уплаты дополнительного платежа.

Таким образом, взимание дополнительного платежа по акцизу в 4-м квартале в большей степени характеризует его не как обязательный дополнительный платеж в бюджет, а как правовой и экономический механизм, направленный на дополнительное ограничение объемов производства и реализации табачной продукции в 4-м квартале каждого календарного года.

Заметим, что в правовых позициях КС РФ подчеркивается, что акциз по своему экономико-правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становиться барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления². То есть в конечном итоге в случаях, когда достигнута законодательная цель — ограничение объемов производства и реализации табачной продукции в 4-м квартале у конкретного налогоплательщика, налоговая выгода, полученная организацией в результате неприменения коэффициента в 4-м квартале в связи с перераспределением объемов производства в течение 2–3-го квартала календарного года, должна рассматриваться как обоснованная, поскольку нарушения в превышении объемов производства и реализации продукции в 4-м квартале не наступает, соответственно, не наступает и негативных имущественных последствий в виде уплаты дополнительного платежа, который фактически представляет собой своеобразную имущественную «меру ответственности» за совершенное налогоплательщиком нарушение налогового законодательства.

Выявление правового характера того или иного платежа, как правило, осуществляется в судебной практике, особенно в актах Конституционного суда РФ (КС РФ), который, в частности, может рассмотреть тот или иной платеж как возмещение ущерба, компенсацию или санкцию. К примеру, в своих актах КС РФ рассматривает пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. При этом обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью³. В другом примере Высший Арбитражный суд РФ признал, что уплата процентов за пользование бюджетными средствами по договору бюджетного кредита, установленная нормами ст. 290 и ст. 291 Бюджетного кодекса РФ, является по своей правовой природе гражданско-правовой, то есть законной неустойкой (ст. 332 ГК РФ).

Таким образом, судебная практика содержит множество примеров, когда судами дается особая правовая квалификация тому или иному дополнительному платежу, исходя из направленности и цели его взимания. Исходя из вышеизложенного, представляется вполне правомерным рассматривать разницу между суммой акциза, исчисленной с применением повышенного коэффициента, и суммой акциза без применения коэффициента в качестве санкции за превышение объемов производства табачной продукции в последнем квартале календарного года.

В-третьих, в данном случае следует отметить, что поскольку коэффициент рассчитывается с учетом среднемесячных совокупных объемов реализации товаров предыдущего года, то размер налоговой выгоды не может оцениваться в пределах колебаний объемов реализации одного календарного года и должен быть оценен в горизонте двух календарных лет. Более того, поскольку в июле или августе при повышенном объеме производства налогоплательщик уплатит сумму акциза, большую по отношению к предыдущим и последующим месяцам, то указанное превышение может оказаться перекрывающим по сумме размер дополнительного платежа, подлежащего уплате в 4-м квартале, т. е. может отсутствовать налоговая выгода как таковая либо она может иметь несущественный для налогоплательщика размер.

В целом оценка налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в рассматриваемой ситуации, представляется в условиях существующего законодательного регулирования весьма затруднительной, поскольку налоговая выгода должна в конечном счете выражаться в количественном измерении суммы налога, подлежащей доплате в бюджет. В частности, при возникновении претензий налоговых органов относительно завышения объемов реализации продукции в определенных месяцах календарного года, для расчета коэффициента налоговому органу придется применить количественное выражение объемов

² Определение Конституционного суда РФ от 13.03.2018 № 592-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Дека» на нарушение конституционных прав и свобод п. 14 ст. 187 и п. 5 ст. 200 Налогового кодекса Российской Федерации».

³ Постановление Конституционного суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности п. 2 и п. 3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»».

реализации продукции, отличных от реальных объемов, т. е. некие расчетные показатели объемов производства, порядок определения которых налоговым законодательством не установлен. Возникает вопрос о том, каким образом налоговый орган должен определить представляющийся ему экономически обоснованным «объем производства»? Усреднить среднегодовые объемы текущего года он не вправе, поскольку такой методики расчета объемов производства в сентябре, октябре, ноябре и декабре каждого календарного года Налоговым кодексом не установлено и вряд ли является обоснованным, поскольку направленность налоговой законодательной нормы свидетельствует о том, что публичный субъект установил необходимость скорректировать именно объемы реализации продукции последнего квартала, а не всего текущего календарного года.

По мнению, складывающемуся в судебной практике, налоговый орган не может самостоятельно формировать методы доначисления налогов, не установленные налоговым законодательством⁴. В связи с указанными обстоятельствами и законодательной неопределенностью исчисления коэффициента в случаях, когда налоговый орган оспаривает в количественном выражении реальные объемы производства продукции, возникает вопрос о возможности применения расчетного метода согласно ст. 31 НК РФ в зависимости от соотношения таких же показателей по иным аналогичным налогоплательщикам. При этом следует учитывать правовую позицию Конституционного суда РФ о том, что допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Названное законоположение не только содержит перечень оснований для применения расчетного метода определения налогового обязательства, но и закрепляет обязательное условие (устанавливает метод), при соблюдении которого определение суммы налогов в данном случае может быть признано достоверным. Так, за основу для расчета принимаются сведения не о любых иных налогоплательщиках, а лишь о тех, которые обладают по отношению к проверяемому налогоплательщику аналогичными, т. е. максимально приближенными экономическими характеристиками, влияющими на формирование налогооблагаемой базы. Таким образом, определение налогового обязательства расчетным методом не предполагает его осуществления на произвольных основаниях⁵. В то же время определение финансовых показателей налогоплательщика расчетным путем, на основании имеющейся у налоговых органов информации о нем, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках, основано на гипотезе о том, что у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налоговой базы с большой долей вероятности предполагается таким же⁶. Однако применение такого метода в рассматриваемой ситуации представляется проблематичным, поскольку у иных аналогичных налогоплательщиков может складываться такая же ситуация, связанная с колебаниями объемов производства и реализации продукции, как и у проверяемого лица. Кроме того, у иных налогоплательщиков могут быть особые, присущие только их производству, экономические и организационные особенности, существенным образом влияющие на процессы производства продукции. Указанное обстоятельство не позволяет в этом случае применить метод определения коэффициента и доначисления акциза по иным аналогичным налогоплательщикам.

Как правило, судебная практика рассматривает случаи применения расчетного метода доначисления налогов в случае отсутствия достоверного учета объектов налогообложения, дефектов в ведении налогового и бухгалтерского учета, отсутствия документальной базы, позволяющей налоговому органу установить размер реального налогового обязательства. Судами отмечается, что налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности⁷. В свою очередь, налоговый орган должен сначала выявить основания для применения расчетного метода, предусмотренные ст. 31 НК РФ, и указать их в своем решении, принятом по итогам налоговой проверки⁸. Однако доначисление акциза в связи с неприменением коэффициента в большинстве случаев не будет содержать ни одного из оснований, предусмотренных ст. 31 НК РФ для применения расчетного метода. По мнению, складывающемуся в судебной практике, налоговый орган в процессе налоговой проверки должен установить реальные налоговые обязательства налогоплательщика⁹, и только в случае невозможности такого установления может применяться расчетный метод.

⁴ Определение Конституционного суда РФ от 18.09.2014 № 1822-О, Определение ВАС РФ от 05.09.2012 № ВАС-8277/12 по делу № А29-5132/2011; Постановление Президиума ВАС РФ от 10.04.2012 № 16282/11 по делу № А55-5386/2011.

⁵ Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2015 № 1844-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Продовольственная база № 4» на нарушение конституционных прав и свобод пп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁶ Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2016 № 302-КГ15-17939 по делу № А78-14492/2014.

⁷ Президиум ВАС РФ в Постановлении от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444.

⁸ Определение Верховного Суда РФ от 10.11.2015 № 57-КГ15-8.

⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.10.2018 № Ф05-17284/2018 по делу № А40-105536/2017.

В свою очередь, Конституционный суд РФ также исходит из того, что сами по себе законоположения Налогового кодекса не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Что касается возможности использования коэффициента, примененного налогоплательщиком в предыдущем году, то налоговое законодательство также не содержит возможности такого метода доначисления акциза. Таким образом, в настоящее время Налоговый кодекс не устанавливает какого-либо метода определения расчетных объемов производства и реализации подакцизной продукции в целях исчисления коэффициента при предъявлении требований налоговых органов, связанных с необоснованностью полученной налогоплательщиком налоговой выгоды в связи с завышением объемов производства в июле-августе или иных месяцах календарного года. Установление «предполагаемого» объема реализации продукции в целях исчисления коэффициента и исчисления недоимки по акцизам за последний квартал календарного года должно быть экономически основанным на исследовании соответствующего рынка продукции с учетом роста или понижения рыночных показателей, т. е. налоговым органом должна быть проведена специальная экспертиза рынка по определенной продукции за соответствующий период времени с учетом того, что для расчета коэффициента должен применяться совокупный объем табачной продукции, в то время как по конкретным видам табачной продукции рынок производства и потребления может вести себя по-разному.

Проблема признания налоговой выгоды необоснованной в силу ст. 54.1 НК РФ при отсутствии оснований для применения коэффициента, вызванная колебаниями объемов табачной продукции в течение календарного года, связана также и с особой юридической конструкцией расчета коэффициента, увеличивающего размер акцизов в последнем квартале календарного года. Дело в том, что ст. 54.1 НК РФ направлена на применение ее положений к гражданско-правовым сделкам (п. 2 и п. 3 ст. 54.1 НК РФ), в то время как размер коэффициента зависит не от условий гражданско-правовых сделок, а от процесса построения производства и выпуска определенного объема табачной продукции.

Произвольное и необоснованное определение налоговым органом «предполагаемых» объемов производства, отличных от реальных, будет означать, что налоговый орган вменил по собственной воле налогоплательщику сумму его налоговых обязательств, рассчитав коэффициент и недоимку по собственному усмотрению, а не реконструировал его реальные налоговые обязательства, что является существенным нарушением прав налогоплательщика на осуществление только такого налогового изъятия, сумма которого определяется исключительно на основе законодательных норм, а не по усмотрению властного органа.

Поставив перед собой задачу предотвращения избегания занижения суммы акциза, подлежащего уплате в бюджет, за счет значительного увеличения объема реализации продукции в 4-м квартале каждого года по более низким ставкам акциза в связи с увеличением ставок с 1 января следующего календарного года, законодатель решил за такое увеличение объемов производства взимать повышенную за счет применения коэффициента сумму акциза сверх размера обычного акцизного платежа, установленного гл. 22 НК РФ для первого, второго и третьего квартала. То есть, как указывалось выше, основной целью законодателя являлось ограничение объемов производства, а не взимание платежа. В результате если перераспределение объемов производства и реализации табачной продукции осуществляется налогоплательщиком в пределах календарного года таким образом, что соблюдается ограничение объемов производства в 4-м квартале, то полученная налогоплательщиком налоговая выгода не может рассматриваться как необоснованная, поскольку такой организацией производства достигается установленная законодателем цель и в то же время налогоплательщик получает прибыль как субъект предпринимательской деятельности.