

ТРЕБУЕТСЯ ЛИ ПЛАТИТЬ НАЛОГ ЗА УНИЧТОЖЕННОЕ, НО НЕ СНЯТОЕ С УЧЕТА ТРАНСПОРТНОЕ СРЕДСТВО?

Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 15.12.2011 № 12223/10 «ОАО „Саратовнефтегаз” против МИФНС по крупнейшим налогоплательщикам № 1»



Даниил Игоревич Крымский, юрист юридической компании *Peperliaev Group*, кандидат юридических наук

В комментируемом Постановлении ВАС РФ пришел к выводу о том, что списание транспортного средства (ТС) с баланса организации без снятия его с учета в регистрирующем государственном органе не освобождает налогоплательщика, на которого зарегистрировано это ТС, от обязанности по исчислению и уплате транспортного налога.

Данный вывод основан на формальном, буквально вытекающем из текста НК РФ подходе. Однако эта логика представляется небесспорной, а выводы, изложенные ВАС РФ, обусловленными конкретными обстоятельствами дела.

Действительно, п. 1 ст. 358 НК РФ связывает наличие у налогоплательщика объекта налогообложения с фактом регистрации ТС в порядке, установленном законодательством РФ. Такое регулирование само по себе не нарушает права налогоплательщика¹.

Проблема заключается в том, что НК РФ никаким образом не конкретизирует, о какой регистрации идет речь. Имеется ли в виду только такая регистрация, которая фиксирует права на этот объект в установленном государственном реестре (как это имеет место применительно к воздушным, морским судам и судам внутреннего плавания), или речь идет в принципе о любой регистрации, понимаемой в широком смысле, которая связана лишь с учетом объекта за конкретным лицом и, по сути, не фиксирует права на указанный объект²?

При этом, поскольку сам факт регистрации и наличие записи о принадлежности этого объекта данному лицу являются налогозначимыми, фактическое отсутствие подобного объекта без аннулирования такой записи не приводит к изменению налоговой обязанности.

Помимо этого, анализ ст. 358 НК РФ показывает, что законодатель в принципе предусмотрел в качестве исключения случаи, когда ТС, будучи зарегистрирован-

¹ Определения КС РФ от 29.09.2011 № 1267-О-О, от 23.06.2009 № 835-О-О

² В пользу второго варианта говорит, в частности, определение налогоплательщика (ст. 357 НК РФ).

ным, выбыло из владения налогоплательщика. Законодатель осознает разницу между записью в реестре в государственном органе и фактическим владением, однако только в строго определенных случаях. Следовательно, в иных случаях фактического отсутствия ТС при сохранении записи о нем налог уплачивается.

В то же время важным представляется и следующее.

Во-первых, следует обратить внимание на существо и правовое значение регистрации ТС. Законодательное регулирование регистрации ТС обусловлено необходимостью контроля над исправностью ТС и допуском для участия в дорожном движении. Верховный Суд РФ в Решении от 29.07.1999 № ГКПИ 99-547 подчеркивал производный характер такой регистрации, которая осуществляется на основании документов о правах на конкретное ТС.

Таким образом, поскольку регистрация вторична по отношению к правам на объект, утилизация ТС, влекущая прекращение прав на него (п. 1 ст. 235 ГК РФ), имеет приоритетное значение. В таком случае не снятие с регистрационного учета позволяет произвести утилизацию, а утилизация должна повлечь изменение регистрационных данных (однако из содержания формы ОС-4а усматривается обратная последовательность действий).

Во-вторых, немаловажным является экономическое основание (п. 3 ст. 3 НК РФ) транспортного налога. Экономическим благом в этом случае является не объект имущества сам по себе, а именно средство транспорта (функциональный критерий). Прослеживается и целевая направленность данного налога, связанность с эксплуатацией дорожной сети: в пользу этого говорит порядок исчисления налога, поставленный в зависимость от мощности двигателя, а также его территориальный характер³. Указанный подход предполагает, что если объект не может быть признан ТС, если ТС не эксплуатируется и не оказывает воздействия на дорожную инфраструктуру, экономическое основание транспортного налога отсутствует.

Указанные аспекты в этом деле не учитывались.

Фактически при рассмотрении дела в ВАС РФ ключевым стал аспект документального оформления. Спор свелся не к рассуждению о том, является ли достаточным наличие сведений о регистрации ТС для формирования объекта обложения, а к сопоставлению юридической силы внутренних документов налогоплательщика и сведений, отраженных в государственном реестре. Выводы ВАС РФ, вероятно, вызваны недостатком объективных данных о подтверждении факта утилизации: суд счел неоправданным полагаться исключительно на составленные (к тому же в противоречии с требованиями к их оформлению) самим налогоплательщиком акты по форме ОС-4а, что повлияло на оценку достоверности факта утилизации (в особенности при отсутствии иных документов).

Представляется, что позиция ВАС РФ обусловлена конкретными обстоятельствами дела. При этом вопрос о том, образуется ли объект обложения транспортным налогом при наличии регистрационной записи, но при фактическом (физическом) отсутствии ТС, по-прежнему остается открытым, хотя Суд и внес в него некоторую ясность.

³ Определение КС РФ от 14.12.2004 № 451-О, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.12.2006 № Ф04-8330/2006 (29025-А75-33).