АРБИТРАЖНАЯ практика

№8 АВГУСТ

2002

Право требовать применения последствий ничтожной сделки

Принятие обеспечительных мер

Споры, возникающие при использовании сети Интернет

Конфликты в сфере исполнения судебных актов

ISSN 1608-6732

Определение дохода физических лиц при оплате организацией их обучения

Ольга Алексеевна ЛЕДНЕВА,
судья Арбитражного суда Псковской области

Действующий с 01.01.99 Налоговый кодекс РФ впервые на законодательном уровне определил понятие «доход». Согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Тем самым законодатель установил некоторые основные критерии этого понятия. Ключевое из них — **наличие экономической выгоды**.

Данное нововведение стало причиной появления в судебной практике, основанной на применении Закона РФ от 07.12.91 № 1998-1 *«О подоходном налоге с физических лиц»*, главы 23 *«Налог на доходы физических лиц»* НК РФ, различных подходов при оценке правомерности начисления подоходного налога, налога на доходы физических лиц на выплаты, направленные организациями на обучение своих работников. Подтверждением сказанному служит анализ конкретных дел, рассмотренных Арбитражным судом Псковской области.

• ИМНС РФ по Дновскому району Псковской области обратилась в арбитражный суд с иском о взыскании с ГУП «Санкт-Петербург-Витебское отделение Октябрьской железной дороги» (по деятельности филиала — Дновского локомотивного депо) налоговых санкций, в том числе штрафа в сумме 3 534 руб. на основании ст. 123 НК РФ за неудержание подоходного налога с сумм, уплаченных предприятием за обучение своих работников.

Арбитражный суд Псковской области, оценив фактические обстоятельства дела с учетом положений ст. 41 НК РФ, в удовлетворении исковых требований отказал.

Из материалов дела следует, что ответчик, входящий в систему МПС РФ, в 1999 г., 2000 г. оплатил обучение своих работников в специализированных высших учебных заведениях — Московском и Петербургском государственных университетах путей сообщения. Ответчик являлся стороной в договорах о подготовке специалистов с высшим образованием, в том числе по сокращенной образовательной программе. По условиям договоров предприятие производит оплату за обучение для возмещения затрат вуза, а студент обязуется после окончания обучения проработать определенное количество лет на предприятии.

Договорами также предусмотрено, что в случае отказа студента приступить к работе он обязан возместить предприятию расходы на его обучение и выплатить неустойку, связанную с затратами предприятия на поиск равноценного специалиста.

Суд пришел к выводу, что подобные условия договора свидетельствуют о том, что обучение работников вызвано производственной необходимостью, заинтересованностью предприятия в получении его работниками специальных знаний, умений, навыков, использовании их в работе и об отсутствии исключительно личного интереса физических лиц, следовательно, **об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению.**

Суд принял во внимание, что истец не представил доказательств того, что оплата производилась не за работников предприятия или за обучение специальностям, не связанным с работой на железной дороге.

Постановлением ФАС Северо-Западного округа решение оставлено в силе. Суд кассационной инстанции поддержал позицию Арбитражного суда Псковской области, указав, что судом первой инстанции установлен факт направления на учебу работников ГУП «Санкт-Петербург-Витебское отделение Октябрьской железной дороги» по инициативе предприятия, а также связь получаемого ими образования с производственной деятельностью предприятия, поэтому оплата стоимости обучения этих работников не свидетельствует о получении ими личного дохода.

• Иной результат рассмотрения в кассационной инстанции имело дело по иску ОАО «Любытово» к ИМНС РФ по г. Пскову о признании недействительным решения налогового органа по акту выездной налоговой проверки по вопросу правильности удержания, полноты и

своевременности перечисления в бюджет подоходного налога, налога на доходы физических лиц налоговым агентом, несмотря на то, что в этом деле судом первой инстанции были выяснены обстоятельства, аналогичные установленным по первому делу.

Решением Арбитражного суда Псковской области требования ОАО «Любятово» о признании недействительным решения налогового органа в части взыскания штрафа на основании ст. 123 НК РФ за неудержание подоходного налога с сумм, выплаченных обществом учебным заведениям за обучение своих работников, удовлетворены. Суд первой инстанции также исходил из положений ст. 41 НК РФ.

Как установлено судом, один работник занимал должность руководителя группы маркетинга, имея высшее образование, не соответствующее выполняемым трудовым функциям, второй работник – ведущий юрисконсульт имел среднее юридическое образование.

По мнению суда первой инстанции, из представленных материалов следует, что ОАО «Любятово» приняло на себя обязанность по возмещению затрат высшим учебным заведениям (наличие у которых статуса образовательных учреждений, государственной аккредитации и соответствующей лицензии налоговой инспекцией не оспаривается) по подготовке данных специалистов, поскольку для выполнения трудовых обязанностей на указанных должностях необходимо наличие у работников высшего экономического и высшего юридического образования.

Общество отнесло эти затраты на себестоимость продукции на основании подп. «к» п. 2 *Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)*, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552[1], в соответствии с которым оплата за обучение по договорам с учебными учреждениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров включалась в производственные затраты.

На основании вышеизложенного суд пришел к выводу, что имеет место факт направления предприятием своих работников на учебу по инициативе предприятия и налицо непосредственная связь получаемого ими образования с производственной деятельностью предприятия.

Постановлением ФАС Северо-Западного округа решение суда отменено. В постановлении кассационный суд указал, что выводы, изложенные в мотивировочной части решения суда, ошибочны и связаны с неправильным применением судом норм материального права.

В соответствии со ст. 2 Закона РФ *«О подоходном налоге с физических лиц»* объектом налогообложения у физических лиц является совокупный доход, полученный в календарном году в денежной и натуральной формах. При налогообложении учитывается совокупный доход, полученный как в денежной, так и в натуральной формах.

Согласно п. 6 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.95 № 35 *«По применению Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц»* в состав совокупного дохода физических лиц включаются средства, направленные предприятием, учреждением или организацией на оплату за конкретных физических лиц услуг, являющихся в обычных условиях платными, а также стоимость материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями, учреждениями и организациями этим лицам.

В ст. 3 названного Закона приведен перечень доходов, не подлежащих налогообложению, который является исчерпывающим. Предоставление физическим лицам льгот по суммам, уплаченным предприятиями, учреждениями и организациями в связи с получением ими нового высшего профессионального образования, не предусмотрено.

Как следует из п. 3 и 4 ст. 5 Закона РФ от 10.07.92 № 3266-1 *«Об образовании»*, государство гарантирует гражданам общедоступность и бесплатность получения на конкурсной основе высшего профессионального и послевузовского профессионального образования в государственных и муниципальных образовательных учреждениях в пределах государственных образовательных стандартов, если образование данного уровня гражданин получает впервые.

Не подлежит налогообложению стоимость высшего и среднего образования, получаемого физическими лицами в соответствии с утвержденным Постановлением Правительства РФ от 19.09.95 № 942 *Положением о целевой контрактной подготовке специалистов с высшим и средним профессиональным образованием* из числа лиц, обучающихся за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации, либо в порядке осуществляемой на основе государственного заказа переподготовки согласно Постановлению Правительства РФ от 13.09.94 № 1047 *«Об организации переподготовки и повышения квалификации государственных служащих федеральных органов исполнительной власти»* за счет средств федерального бюджета.

Более того, в соответствии с подп. 3 ст. 217 НК РФ, действовавшей на момент проведения проверки, не подлежали обложению налогом на доходы физических лиц все виды устано-

[1] Документ утратил силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 20.02.2002 № 121.

вленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников.

Исходя из вышеизложенного суд кассационной инстанции, не оценивая фактические обстоятельства данного дела, сделал вывод, что работники общества, обучавшиеся в учебных заведениях, в проверенный период имели доход, подлежащий обложению подоходными налогом, и налоговая инспекция правомерно утверждает, что стоимость обучения этих работников в учебных заведениях за счет средств предприятия подлежит обложению подоходным налогом, налогом на доходы физических лиц.

• Несмотря на подробный анализ действующего законодательства по рассматриваемому вопросу такой подход к проблеме представляется несколько упрощенным, не учитывающим положения ст. 41 НК РФ, а также ст. 211 *«Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме»*, также действующей на момент проведения проверки, согласно которой к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относилась оплата за него организациями или индивидуальными предпринимателями имущественных прав, в том числе обучения **в интересах налогоплательщика.**

Необходимо отметить, что применение действующего законодательства без учета фактических обстоятельств каждого конкретного дела не соответствует правовой позиции Президиума ВАС РФ, выраженной в постановлении от 18.07.2000 № 355/00. Президиум ВАС РФ удовлетворил протест заместителя Председателя ВАС РФ на постановление ФАС Московского округа от 08.12.99 по делу № А40-27311/99-99-479 Арбитражного суда г. Москвы, указав нижеследующее.

Как видно из материалов дела, сотрудники Пенсионного фонда РФ направлялись в учебные заведения с целью повышения их квалификации, приобретения специальных знаний и дальнейшего использования полученных знаний в работе фонда.

Обучение производилось за плату в размерах компенсации затрат учебных заведений по подготовке специалистов, что видно из смет стоимости обучения, приложенных к договорам с учебными заведениями.

Финансирование указанных мероприятий осуществлялось с 1994 г. в соответствии с федеральными законами о бюджете Пенсионного фонда РФ, в частности Федеральным законом от 27.05.98 № 79-ФЗ *«О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год»*.

Как сказано в данном постановлении Президиума ВАС РФ, стоимость подготовки сотрудников, оплаченная за счет средств фонда, не может рассматриваться как доход его сотрудников, если обучение этих сотрудников производилось по инициативе работодателя с целью более эффективного выполнения ими основной деятельности фонда, предусмотренной *Положением о Пенсионном фонде РФ* от 27.12.91 № 2122-1, для чего необходимы познания в области экономики, бухгалтерского и статистического учета, юриспруденции.

Постановлениями Правления Пенсионного фонда РФ от 23.07.97 № 57 и от 17.04.68 № 36 утверждены планы подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров на 1997 и 1998 гг. Плата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров является затратами организации, произведенными в первую очередь в ее интересах, что свидетельствует об отсутствии исключительно личного интереса физических лиц и соответственно об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению.

При таких условиях оплата Пенсионным фондом РФ стоимости обучения его сотрудников в учебных заведениях не может быть квалифицирована в качестве дохода, определяемого в соответствии со ст. 41 НК РФ и ст. 2 Закона РФ от 07.12.91 № 1998-1 *«О подоходном налоге с физических лиц»*, поскольку эти лица получают высшее и среднее профессиональное образование и используют знания в интересах фонда, направившего их на обучение.

Представляется, что рассмотрение дел данной категории не должно быть формальным. Необходимо в каждом конкретном деле устанавливать фактические обстоятельства и только с учетом их оценки делать вывод о наличии или отсутствии дохода у физических лиц в случае оплаты их обучения за счет средств организаций.