

Налоговый кодекс РФ. Часть первая

.....

Статья 54.1. Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных **пунктом 1 настоящей статьи**, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы **части второй настоящего Кодекса** при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях **пунктов 1 и 2 настоящей статьи** подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

.....

Постановление Пленума ВАС РФ, ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды

В целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании [статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации"](#) постановляет дать следующие разъяснения.

1. Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если

налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

2. В соответствии с [частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации](#) (далее - АПК РФ) каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган.

В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям [статьи 162 АПК РФ](#) и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений [статьи 71 АПК РФ](#).

3. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

4. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

5. О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о

групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

6. Судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

взаимозависимость участников сделок;

неритмичный характер хозяйственных операций;

нарушение налогового законодательства в прошлом;

разовый характер операции; осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

осуществление расчетов с использованием одного банка;

осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности указанными в [пункте 5](#) настоящего постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

7. Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

8. При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок ([пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации](#)) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам ([статья 168 Гражданского кодекса Российской Федерации](#)) (далее - ГК РФ), мнимые и притворные сделки ([статья 170 ГК РФ](#)) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений [статьи 166 ГК РФ](#).

9. Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

10. Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

11. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

При этом судам следует иметь в виду, что признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Председатель
Высшего Арбитражного Суда РФ
А.А.Иванов

Секретарь пленума,
судья Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации
А.С.Козлова

Критерии отбора плательщиков для проведения выездных налоговых проверок

Выездные налоговые проверки считаются одной из самых эффективных форм налогового контроля, осуществляемого на территории Российской Федерации. При этом планирование выездных проверок занимает важное место в организации работы контрольных органов. В настоящей статье речь пойдет о критериях отбора налогоплательщиков, используемых при формировании плана работы налогового органа.

Выездная налоговая проверка для представителей налоговых органов - это, с одной стороны, наиболее результативное мероприятие, направленное на восстановление нарушенного фискального интереса государства, в результате проведения которого они с наибольшей

вероятностью в состоянии обнаружить "потаянную" недоимку. А, с другой стороны, выездные налоговые проверки ввиду масштабности их осуществления отнимают у инспекторов налоговых органов слишком много времени и человеческих ресурсов.

Контроль над деятельностью хозяйствующих субъектов в сумбурном порядке в значительной степени не учитывал бы элементов неожиданности выездной налоговой проверки, а также попирает принципы законности и неотвратимости наказания.

Таким образом, представляется, что выработать устойчивые критерии, по которым выявляются неплательщики налогов, которые и становятся объектами выездных налоговых проверок, необходимо.

Основным документом, используемым при планировании выездной налоговой проверки, является [Приказ](#) ФНС России от 30.05.2007 г. N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок".

В указанном документе зафиксировано, что в целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов при реализации полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предоставленных [Налоговым кодексом](#) Российской Федерации (далее - НК РФ), утверждена [Концепция](#) системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция).

Отмечаем, что [Концепция](#) - это в значительной мере декларативный документ, в котором изложен общий подход представителей налоговых органов к осуществлению налогового контроля в целом и их взгляды на роль выездных налоговых проверок в частности.

[Раздел 2](#) указанной Концепции фиксирует основные принципы планирования. В данном разделе документа сказано, что построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок базируется на определенных принципах. К ним относятся:

- режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;
- своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- обоснованность выбора объектов проверки.

В соответствии с принятым подходом к организации системы планирования изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой данной системы является всесторонний анализ всей имеющейся у налогового органа информации на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки.

Вместе с тем налогоплательщик может использовать свое право на самостоятельную оценку рисков и оценить преимущество самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов.

Как отмечается в [разделе 3](#) Концепции, обоснованный выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок невозможен без всестороннего анализа всей информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников.

При этом определено, что к информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу, а к информации из внешних источников - информация о налогоплательщиках, полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

В данном [разделе](#) Концепции зафиксировано также, что проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе анализ:

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля над полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

В соответствии с основными целями и принципами [Концепции](#) выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом, всестороннем анализе всей имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств. При планировании подлежат анализу все существенные аспекты, как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетными для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах [минимизации налоговых обязательств](#) и (или) результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности которых свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Предложенная Концепция предусматривает также проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности ([раздел 4](#)).

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);
- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;
- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;
- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (смотрите [раздел 8.1 части второй НК РФ](#) - "Специальные налоговые режимы");
- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и тому подобному.

Ознакомьтесь с изменениями, внесенными в рассматриваемый документ [Приказом](#) ФНС России от 10.05.2012 г. N ММВ-7-2/297@ "О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 г. N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок";

- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами);
- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Обратите внимание, что при оценке указанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в [постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Как отмечается в [Концепции](#), систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

[Раздел 5](#) Концепции фиксирует результаты ее внедрения и гласит, что предлагаемая система планирования позволит:

- для налогоплательщиков - максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;
- для налоговых органов - выявить наиболее вероятные "зоны риска" (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

Принципы, заложенные в рассматриваемой [Концепции](#), позволят реализовать:

- формирование единого подхода к планированию выездных налоговых проверок;
- стимулирование налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- повышение налоговой грамотности и дисциплины налогоплательщиков.

На [интернет-сайте](#) ФНС России опубликованы [Общедоступные критерии](#) самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Но, обратите внимание, что соответствие деятельности налогоплательщика всем предложенным и рекомендованным критериям не является основанием возникновения у налогоплательщика неблагоприятных правовых последствий. В соответствии с [Концепцией](#) планирование выездных налоговых проверок ведется на основе принципа двусторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, при соблюдении которого первые стремятся к исполнению своих налоговых обязательств, а вторые - к обоснованному отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Представляется, что установленные критерии оценки рисков не только позволяют налоговому органу эффективно планировать свою контрольную деятельность, но и дают возможность налогоплательщику самостоятельно выявить и исправить допущенные при исчислении налогов ошибки, а также избежать попадания в план выездных проверок налогового органа. Данное мнение подтверждается письмом ФНС России от 31.07.2007 г. N 06-1-04/505 "О соответствии хозяйствующих субъектов [Общедоступным критериям](#) самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок".

Обратите внимание, что при планировании объектов для выездных налоговых проверок налоговые органы не связаны только [Общедоступными критериями](#) оценки рисков и могут руководствоваться другими признаками, которые, по их мнению, пусть и косвенно, но свидетельствуют о нарушении налогоплательщиками налогового законодательства.

Предварительная работа по проведению выездных налоговых проверок состоит из двух этапов:

- планирование - отбор налогоплательщиков для их включения в план проверок и составление списка кандидатов для проверки;

- подготовка - углубленное изучение информации об уже включенных в план налогоплательщиках с целью создания условий для более эффективного проведения контрольных мероприятий.

Для отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы активно используют:

- информацию, полученную в рамках проведения камеральных налоговых проверок;
- информацию, полученную в рамках анализа финансово-хозяйственной деятельности;
- сведения из досье налогоплательщика.

В дополнение к этому также могут применяться внутренние информационные ресурсы ФНС России, а также информация, получаемая из внешних источников. Смотрите, например, [постановление](#) ФАС Московского округа от 31.03.2006 г., 29.03.2006 г. N КА-А40/2434-06 по делу N А40-46152/05-108-210: как следует из материалов дела, в ходе камеральной проверки налоговой инспекцией установлен факт занижения налогоплательщиком цены реализации продукции (куриные окорока). Налоговые органы в подтверждение своего вывода указали, что цена реализации данной продукции в рассматриваемом налоговом периоде на 50% меньше цен на реализуемые иными участниками рынка идентичные товары (куриные окорока производства США), опубликованных в свободной печати и в Интернете.

Обратите внимание! При выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок налоговый орган учитывает также информацию, поступающую в ходе рассмотрения жалоб и заявлений граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, правоохранительных и иных контролирующих органов, о выплате налогоплательщиком неучтенной заработной платы ("в конвертах"), неоформлении (оформлении с нарушением установленного порядка) трудовых отношений и иную аналогичную информацию. Стоит отметить, что такое дополнение в [Приложение N 2](#) к Приказу ФНС России от 30.05.2007 г. N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" под названием "Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок" (напоминаем, что сама Концепция - это [Приложение N 1](#) к данному документу) введено [Приказом](#) ФНС России от 10.05.2012 г. N ММВ-7-2/297@ "О внесении изменений в приказ ФНС России от 30 мая 2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок", о котором мы уже упоминали выше.

Фирмы-однодневки и их типичные признаки

Примерно 60% решений налоговых органов содержат финансовые претензии к компаниям из-за получения необоснованной налоговой выгоды вследствие сотрудничества с недобросовестными контрагентами (по мнению ряда специалистов, эта цифра гораздо выше) Под фирмой-однодневкой в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д. ([письмо](#) ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-

2/13005@). Типичные признаки фирмы-однодневки:

- наличие "массового" учредителя (участника);
- наличие "массового" руководителя;
- отсутствие организации по адресу регистрации;
- отсутствие персонала;
- отсутствие налоговой отчетности либо ее представление с минимальными показателями;
- наличие численности организации в составе одного человека;
- отсутствие собственных либо арендованных основных средств, транспортных средств;
- наличие транзитных платежей;
- неуплата налогов или уплата с минимальными показателями (как правило, уплачивается в минимальных размерах НДС и налог на прибыль, остальные налоги (НДФЛ и страховые взносы не уплачиваются);
- [справки 2-НДФЛ](#) не предоставляются;
- при государственной регистрации указывается слишком большой перечень видов деятельности, без какой-либо специализации;
- отсутствуют расходы, характерные для обычных видов деятельности (плата за аренду, транспортные расходы, приобретение канцелярии, командировки и т.п.).

При подтверждении каких либо расходов либо налоговых вычетов документами, оформленными от имени несуществующих юридических лиц, налогоплательщик столкнется с правовой позицией, которая давно сформулирована на уровне высшего судебного органа (см., например, [постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 N 10230/10](#)).

Согласно [п. 3 ст. 49](#) ГК РФ правоспособность юридического лица возникает с момента внесения в ЕГРЮЛ сведений о его создании и прекращается в момент внесения в указанный реестр сведений о его прекращении. Иначе говоря, юридическое лицо, не включенное в ЕГРЮЛ, не правоспособно. Следовательно, заключая договор, организация должна была удостовериться в правоспособности контрагента и в государственной регистрации его в качестве юридического лица. Документы, оформленные от имени несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по НДС (определения ВС РФ [от 20.07.2015 N 308-КГ15-7412](#), [от 28.08.2015 N 307-КГ15-10206](#) и др.).

Чек-лист для бухгалтера, чтобы проверить контрагента

Быстрая проверка через Интернет

Когда решение о сотрудничестве нужно принять быстро и нет времени ждать копии документов от контрагента, пробейте информацию о нем через интернет-сервисы. Официального подтверждения такой проверки у вас на руках не останется. Если хотите подстраховаться или нужно отчитаться перед руководством, можно сделать скрины веб-страниц, где видны результаты ваших запросов.

Существует ли компания и достоверны ли сведения в ЕГРЮЛ. Через сервис egrul.nalog.ru за пару минут проверите, есть ли контрагент в ЕГРЮЛ. Вбейте ИНН, ОГРН или название компании. Если сведения о контрагенте найти не удалось, есть риск связаться с несуществующей организацией. Если компания все же нашлась, смотрите разделы выписки. Например, если недостоверны данные об учредителях – отметку проставят в разделе «Сведения об учредителях (участниках) юридического лица». Если указан неверный адрес – в разделе «Адрес (место нахождения)». Сведения о решениях налоговых инспекторов исключить компанию из ЕГРЮЛ проверьте по ссылке vestnik-gosreg.ru/publ/fz83.

Нет ли подставных учредителей и руководителей. Вот еще два бесплатных сервиса, которые уберегут от сомнительной сделки: service.nalog.ru/svl.do и nalog.ru/disqualified.do. В первом – сведения о тех, кого через суд лишили права участвовать в компании или управлять ею. Тут понадобится ИНН и ОГРН контрагента. По второй ссылке – реестр дисквалифицированных лиц. Чтобы им воспользоваться, нужны также Ф. И. О. и дата рождения руководителя. Если договор подпишет человек, который есть в первом или втором списке, суд признает сделку ничтожной.

Не банкрот ли. Сведения о ликвидации, реорганизации, уменьшении уставного капитала смотрите в журнале «Вестник государственной регистрации» по ссылке vestnik-gosreg.ru/publ/vgr. ОГРН или ИНН будет достаточно для сервиса. А вот здесь kommersant.ru/bankruptcy – база объявлений о банкротстве, введите ИНН или ОГРН.

Нет ли долгов перед налоговой. Зайдите на service.nalog.ru/zd.do и вбейте ИНН контрагента. Если поиск дал результат, значит, у компании есть долги по налогам или она не отчитывалась в налоговую больше года. Возможно, будущий контрагент неплатежеспособен и хочет поправить положение дел за счет вас.

Часто ли судились. Через сервис kad.arbitr.ru можно узнать всю судебную историю контрагента. Введите ИНН контрагента. Также на сайте судебных приставов fssprus.ru/iss/ip можно проверить долги по решению суда.

Массовые адреса и руководители. Принадлежит ли нескольким юрлицам адрес местонахождения юридического лица, смотрите через сервис service.nalog.ru/addrfind.do. Введите адрес и смотрите, сколько компаний зарегистрировано по данному адресу. Аналогично проверьте руководителя по Ф. И. О. или ИНН на service.nalog.ru/mru.do.

Действительны ли ИНН и свидетельство о регистрации в г. Москве. Проверьте, действителен ли ИНН юридического лица, через сервис nalog.ru/rn77/service/actual_inn_ul. Также можно проверить, нет ли в базе недействительных ИНН: для юридических лиц – nalog.ru/rn77/service/invalid_inn_ul, для физических лиц – nalog.ru/rn77/service/invalid_inn_fl. А вот здесь – nalog.ru/rn77/service/invalid_cert проверьте недействительные свидетельства о регистрации.

Действителен ли паспорт. На сайте МВД РФ через сервис сервисы.гувм.мвд.пф/info-service.htm?sid=2000 проверьте, нет ли паспортных данных руководителя в реестре недействующих паспортов.

Действительны ли разрешение на работу или патент у иностранцев. Через сервис сервисы.гувм.мвд.пф/info-service.htm?sid=2060 проверьте, нет ли разрешения или патента иностранного сотрудника в реестре недействительных.

Есть ли обременения по имуществу. Если заключаете сделку, связанную с передачей недвижимости, запросите на сайте Росреестра rosreestr.ru/wps/portal/online_request, нет ли по данному имуществу каких-либо обременений.

Нет ли в списке недобросовестных поставщиков. Через сервис zakupki.gov.ru/epz/dishonestsupplier/quicksearch/search.html проверьте, есть ли организация среди недобросовестных поставщиков по госзакупкам.

Сбор доказательств на случай налоговой проверки

При проверке помогут доказательства на бумаге. Запросите у контрагента копии нужных документов. Заодно можете свериться с данными из интернет-сервисов.

Также запросите рекомендательные письма, доверенности на право подписи в документах, отчеты менеджеров о выборе поставщиков. Например, запросите письмо о том, что контрагент располагает необходимым оборудованием, персоналом, опытом. Можно получить копию бухгалтерской отчетности у контрагента или в Росстате. Список документов определите самостоятельно в зависимости от конкретной ситуации.

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 02.09.2016 № ЕД-3-14/4045@

Федеральная налоговая служба, рассмотрев интернет-обращение, сообщает следующее.

Исходя из положений пунктов 5 и 6 статьи 11 Федерального закона от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" при установлении недостоверности содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) сведений о юридическом лице регистрирующий орган вносит в названный реестр запись о недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений о юридическом лице.

При наличии в ЕГРЮЛ вышеуказанной записи информация о недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений будет отражена в выписке из названного реестра в показателе "Дополнительные сведения", размещаемом в разделе, содержащем сведения, в отношении которых в ЕГРЮЛ внесена вышеназванная запись.

В настоящее время указанная информация отражается в выписках из ЕГРЮЛ, предоставляемых на бумажных носителях.

Отражение информации о недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений в сведениях и выписках из ЕГРЮЛ, предоставляемых с использованием размещенных на сайте ФНС России сервисов "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента/Сведения о государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств" и "Предоставление сведений из ЕГРЮЛ/ЕГРИП о конкретном юридическом лице/индивидуальном предпринимателе в форме электронного документа", будет реализовано после модернизации названных сервисов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации

Нарушение контрагентом налоговых обязательств как признак получения необоснованной налоговой выгоды

Сам по себе факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик:

- действовал без должной осмотрительности и осторожности;
- ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом (п. 10 постановления N 53). Следовательно, основным способ минимизации налоговых рисков на сегодняшний день является проявление должной осмотрительности. Проявление должной осмотрительности при выборе контрагента - это проверка добросовестности контрагента, а именно комплекс мероприятий, которые позволяют убедиться в том, что контрагент, с которым вы заключаете договор соответствует нескольким признакам:

- 1) является действующим юридическим лицом;
- 2) данное юрлицо может исполнить взятые на себя обязательства (например, поставить товары, выполнить работы, оказать услуги) (письмо ФНС России от 23.01.2013 N AC-4-2/710@);
- 3) данное юрлицо не является фирмой-однодневкой.

Помимо прочего, к обстоятельствам, свидетельствующим о том, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при заключении сделки, относят следующее:

- спорный контрагент не имел возможности выполнить работы (оказать услуги). Например, у него отсутствует имущество, основные средства, транспортные средства, квалифицированный персонал. Либо перечисление денежных средств происходит за товары, работы и услуги, не имеющие отношения к выполняемым работам (оказываемым услугам);

- первичные документы подписываются лицом, не указанным в Едином государственном реестре юридических лиц, как имеющим право подписи первичных документов от имени контрагента без доверенности. Актуально в том случае, когда у налогоплательщика отсутствует доверенность, подтверждающая соответствующие полномочия;

- смерть должностного лица контрагента до заключения договора, нахождение должностного лица контрагента, от имени которого подписан договор, в местах лишения свободы, дисквалификация руководителя контрагента на основании соответствующего судебного акта;

- спорный контрагент не зарегистрирован в установленном законом порядке или исключен из Единого реестра юридических лиц до момента заключения сделки с проверяемым налогоплательщиком.

Получение документов у контрагента (заверенные копии)

ФНС России рекомендует запросить у контрагента следующие документы (заверенные копии) (п. 12 приложения N 2 к приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@, [письмо](#) ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@):

- устав организации;
 - свидетельство о государственной регистрации организации;
 - [свидетельство](#) о постановке организации на учет в налоговом органе по месту ее нахождения;
 - решение об избрании (назначении) руководителя организации;
 - вторую и третью страницы паспорта руководителя организации.
- Действительность паспорта можно проверить по его серии и номеру, воспользовавшись сервисом "Проверка по списку недействительных российских паспортов" на сайте ФМС России (<http://services.fms.gov.ru/info-service.htm?sid=2000>);
- лицензию, если сделка заключается с контрагентом в рамках лицензируемой деятельности, допуски СРО;
 - бухгалтерскую отчетность за год, предшествующий году заключения сделки;
 - копии [налоговых деклараций](#), в том числе по НДС;
 - сведения о численности.

Важно! Налоговые органы могут не принять в качестве доказательства проявления должной осмотрительности и осторожности документы, которые:

- контрагент не заверил надлежащим образом;
- контрагент представил (либо налогоплательщик получил) после совершения сделки.

Проверка полномочий представителей и подписей

В случае подписания документов не единоличным исполнительным органом обязательно необходимо проверить полномочия представителей компании-контрагента на подписание договоров, первичных документов, [счетов-фактур](#).

Наличие надлежащим образом оформленных доверенностей (подлинников или заверенных директором копий) обязательно. Желательно, чтобы в доверенности был образец подписи представителя. Проверка подписи лица, выдавшего доверенность также необходима, например путем сличения с подписями в паспорте, договоре и т.д.

Дополнительные действия по проверке контрагента: что предлагают налоговики и судебная практика

Перечислим общие рекомендации, которые дают налоговики и судьи.

Рекомендация первая. Засвидетельствование личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, при подписании договоров и при их исполнении. Целесообразно заручиться подтверждающими наличие личных контактов фактами, которыми могут быть совместные фотографии, письменные отчеты, доверенности на представителей, показания участников переговоров, деловая переписка, телефонные переговоры, переговоры по электронной почте, скайпу, в социальных сетях, получение визиток и т.д., журналы регистрации исходящей документации, детализированные отчеты телефонных переговоров, внутренние служебные записки, журналы пропусков, командировочные удостоверения и авансовые отчеты, подтверждающие проведение встречи вне нахождения офисов, прочее (см. например [постановление](#) ФАС Московского округа от 31.10.2013 по делу N А40-65843/12-108-18).

Рекомендация вторая. Получение информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских, и/или производственных, и/или торговых площадей, квалифицированного персонала ([п. 12](#) Концепции); [постановление](#) Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 15658/09).

Рекомендация третья. Изучить деловую репутацию, платежеспособность контрагента, заручиться объяснениями, по каким критериям был выбран именно данный контрагент (техничко-экономические обоснования, рекомендации партнеров или других лиц, получение отзывов в интернете) ([постановление](#) Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 15658/09).

Результаты проверки можно оформить справкой, приложив к ней полученные (распечатанные) документы о контрагенте, либо хранить в деле контрагента.

Важно! В целях установления единых требований в рамках работы всех подразделений организации перечень мероприятий по проверке контрагента можно закрепить, в локальном акте, который регулирует порядок действий сотрудников при проверке добросовестности контрагента.

Наличие такого Положения и его неукоснительное выполнение может служить одним из факторов, свидетельствующих о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

Доказательства реальности совершения сделки надежный способ снижения налоговых рисков

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой льготы является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы ([п. 1](#) постановления N 53). Следовательно, основная задача тщательно проверять документы,

подтверждающие хозяйственные операции на предмет их:

- достоверности (в том числе достоверность подписей);
- отсутствия противоречий;
- соответствия [ст. 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О

бухгалтерском учете".

В случае реальности хозяйственных операций, вывод о недостоверности (противоречивости) [счетов-фактур](#), подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной ([постановление](#) Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 N 18162/09).

В ситуации, когда налоговая выгода признана налоговым органом необоснованной, но реальность хозяйственной операции не ставится под сомнение, размер налоговых обязательств и понесенных налогоплательщиком затрат в целях налога на прибыль определяется исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам ([постановление](#) Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12).

С учетом фактического отсутствия у контрагентов необходимого персонала, условий для осуществления деятельности на рынке строительных услуг, нельзя признать достаточным проявлением должной степени осмотрительности и осторожности получение налогоплательщиком информации с сайтов в интернете о заключаемых контрагентами сделках (принятии участия в тендерах). Данных о том, что спорные контрагенты в действительности выполняли соответствующие контракты, в деле не имеется ([постановление](#) АС Московского округа от 25.06.2015 N Ф05-7488/2015 по делу N А40-95366/2014). Таким образом, решающее значение имеет совокупность доказательств, подтверждающих, что операции имели реальный (не фиктивный) характер. В числе прочего, налоговая выгода может быть признана необоснованной по причине нереальности операций. Так, в [Определении](#) ВС РФ от 29.10.2014 N 308-КГ14-2792 следующие признаки позволили судам сделать подобный вывод:

1) договор носит обезличенный характер и не содержит конкретной информации об оказываемых услугах. В нем не указано, по каким вопросам проводились консультации, в течение какого периода времени, с целью получения какого результата для заказчика;

2) акты сдачи-приемки услуг, предоставленных по договору, носят формальный характер, они все идентичны по содержанию, в них имеется лишь обобщенная информация. Из актов невозможно установить фактический объем и характер работы, проделанной исполнителем, поскольку в них отсутствуют:

- ссылки на отчеты исполнителей;
- информация о том, кем и какие конкретно консультации или услуги оказаны за определенный месяц;
- данные о формировании цены и определении стоимости по видам конкретных оказанных услуг.

В качестве единицы измерения работ в актах указано "мес.";

3) в имеющихся счетах-фактурах в [графе](#) "Наименование товара

(описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права" указаны номер и дата договора, что не может быть расценено как наименование самой услуги;

4) в отчетах исполнителя перечень услуг приведен в ряде случаев без ссылок на какие-либо документы (сведения или информацию), сопровождающие оказание перечисленных услуг. Также отсутствуют даты, стоимость вида оказанных услуг, конкретный исполнитель, отчеты представлены не за весь период оказания услуг. То есть невозможно установить, оказывались ли услуги ежемесячно.

Поскольку факт оказания консультационных услуг был признан неподтвержденным, фирме было отказано в принятии к вычету НДС по ним. Как следствие, доначисление НДС, а также пеней и штрафа.

- если не представлено доказательств доставки товара, утилизации его тары ([Определение](#) ВС РФ от 03.02.2015 по делу N 309-КГ14-2191).

Об отсутствии реальных хозяйственных операций также свидетельствуют:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета ([п. 5](#) постановления N 53).

В свою очередь плательщик может использовать любые средства для доказывания своей позиции. Так, в [постановлении](#) АС Московского округа от 09.02.2015 N Ф05-16883/2014 суд указал следующее. Налогоплательщик в подтверждение осуществления реальной деятельности по выполнению ремонтных работ представил фотографические материалы, переписку с контрагентами, документы (трехсторонние), подписанные непосредственно с подрядчиками не только самим налогоплательщиком, но и третьими лицами (арендаторами), не имеющими каких-либо финансовых отношений с подрядчиком и потому, очевидно, не заинтересованными в каких-либо схемах. Эти обстоятельства и соответствующие документы свидетельствуют о подтвержденности факта выполнения подрядчиками работ.

При изготовлении фотографических материалов целесообразно заактировать процесс съемки ([постановление](#) Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.12.2012 по делу N А27-8542/2012).

Таким образом, для минимизации обозначенных выше налоговых рисков необходимо помимо доказательств проявления должной

осмотрительности при выборе контрагента до заключения договора, обеспечить наличие целого комплекса качественно составленных с точки зрения законодательства документов, подтверждающих реальное совершение операции. При этом недостаточно только наличия документов, непосредственно фиксирующих операцию, но и необходимы документы, подтверждающие эту операцию косвенно (сопутствующие операции). Например, при поставке товара недостаточно иметь только товарные накладные и **счета-фактуры**. Желательно, чтобы были доказательства доставки товара (железнодорожные накладные, ТТН с указанием конкретных номеров автомобилей, путевые листы, расходы на доставку и т.п.), дальнейшее использование товара.

В строительстве необходимо в подтверждение факта выполнения работ использовать документы, предусмотренные "**Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ**" (утв. **постановлением** Госкомстата РФ от 11.11.99 N 100). Наличие исполнительной документации согласно СНиП обязательно. Исполнительная документация (исполнительные чертежи) - это комплект рабочих чертежей с надписями о соответствии выполненных в натуре работ этим чертежам или о внесенных в них по согласованию с проектировщиком изменениях, сделанных лицами, ответственными за производство строительно-монтажных работ (**СНиП 3.01.04-87 "Приемка в эксплуатацию законченных строительством объектов. Основные положения"**). При этом на практике часто ограничиваются составлением актов по **форме КС-2** и справок по **форме КС-3**. Необходимо стремиться к наличию полного комплекта документации, связанной с выполнением работ и непосредственно, и косвенно. То есть, помимо КС-2 и КС-3, счетов-фактур, необходимо наличие иных документов и материалов, подтверждающих фактическое выполнение работ именно данным контрагентом:

- журналы учета выполненных работ;
- акты о скрытых работах;
- исполнительная документация;
- путевые листы;
- фотосъемки в ходе выполнения работ и т.п.

Вычеты по НДС и расходы по налогу на прибыль: в чем особенности доказывания реальности операций

Завершая обзор сложных вопросов, связанных с применением категории "необоснованная налоговая выгода", подчеркнем несколько моментов. Практика показывает, что оспорить позицию налогового органа в части вычетов по НДС в настоящее время достаточно сложно. НДС является косвенным налогом. Налоговые отношения по исчислению и уплате данного налога строятся на основе принципа зеркальности. Зеркальность предполагает обязательное взаимное отражение одной и той же хозяйственной операции в бухгалтерском и налоговом учете у лиц, ее совершивших, и установление зависимости между вычетом сумм перечисленного покупателем поставщику НДС и уплатой последним налога

в бюджет.

Таким образом, в случае неуплаты в бюджет поставщиком (продавцом) суммы НДС, полученного от покупателя за приобретенные товары (выполненные работы, услуги), покупатель лишен права на вычет по данному налогу, поскольку в бюджете отсутствует соответствующий источник для его возмещения покупателю.

Обязанность доказать обоснованность предъявляемых сумм вычетов налога на добавленную стоимость по операциям приобретения товаров (работ, услуг) возлагается на налогоплательщика. Именно он должен обосновать обстоятельства, подтверждающие соблюдение условий, позволяющих учесть вычеты для целей налогообложения, ([постановление](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.05.2015 по делу N А47-9707/2014). Но если налогоплательщик доказал реальность хозяйственных операций, суд признает незаконным решение налогового органа ([постановление](#) АС Поволжского округа от 13.08.2015 N Ф06-26300/2015 по делу N А55-20295/2014).

Вместе с тем налог на прибыль - это не косвенный, а прямой налог. С уменьшением расходов для налога на прибыль у покупателя никак не связывается корреспондирующая с этим обязанность продавца исчислить налог на прибыль с соответствующих доходов. Из этого следует, что основным критерием возможности отнесения затрат по налогу на прибыль в состав расходов и уменьшения налогооблагаемой базы является именно реальность произведенных расходов вне зависимости от того, кем были выполнены работы (спорными контрагентами или иными лицами).

В данном случае при определении налоговой базы налогоплательщик самостоятельно определяет состав расходов и соблюдение условий, позволяющих учесть указанные расходы для целей налогообложения, он должен доказать те обстоятельства, которые, по его мнению, позволяют учесть произведенные расходы в целях налогообложения ([постановления](#) АС Центрального округа от 05.08.2015 по делу N А23-4163, Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.11.2014 по делу N А03-7438/2014, ФАС Уральского округа от 09.06.2014 по делу N А60-29341/2013; 2014 и др.)

Именно налогоплательщик должен подтвердить правомерность и обоснованность уменьшения налогооблагаемой прибыли, в том числе путем предоставления документов, отвечающих критериям [ст. 252](#) НК РФ.

Таким образом, на налогоплательщике лежит обязанность по доказыванию факта и размера понесенных расходов по налогу на прибыль. Налогоплательщик должен доказать факт реального совершения хозяйственных операций, направленных на получение дохода, а также факт несения затрат (решение АС Иркутской области от 23.05.2014 по делу N А19-5126/2014).

В свою очередь, бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговый орган. Как разъяснил Президиум ВАС РФ в [постановлении](#) от 03.07.2012 N 2341/12, определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, при принятии налоговым органом решения, в котором

установлена недостоверность представленных документов и содержатся предположения о наличии в действиях налогоплательщика умысла на получение необоснованной налоговой выгоды, защита налогоплательщика должна строиться на доказывании фактов проявления должной осмотрительности и реальности совершенных операций.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль

Перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли, приведен в ст. 251 НК РФ. Перечень является закрытым и не подлежит расширительному толкованию. Поэтому все иные доходы, которые не указаны в этом перечне, необходимо учитывать в целях налогообложения прибыли, если они соответствуют критериям, установленным в ст. 41 НК РФ.

Статья 251 содержит два перечня не подлежащих обложению поступлений. В п. 1 ст. 251 НК РФ перечислены отдельные операции, доходы от которых не учитываются при налогообложении у любых организаций, независимо от их организационно-правовой формы и источников финансирования.

В п. 2 ст. 251 НК РФ приведен перечень целевых поступлений в некоммерческие организации. Они не учитываются в целях налогообложения при выполнении определенных условий:

- целевые поступления направлены на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности;

- средства получены безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также от других организаций и (или) физических лиц;

- полученные средства использованы по назначению;

- налогоплательщики - получатели целевых поступлений ведут отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Пунктом 3 ст. 251 НК РФ предусмотрено специальное правило для реорганизуемых предприятий. При определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

Условия признания расходов Все расходы организации, признаваемые в налоговой базе, должны одновременно быть:

- экономически обоснованны;
- документально подтверждены;
- связаны с деятельностью, направленной на получение дохода.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, расход для целей налогообложения не признавайте.

Такой порядок предусмотрен пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Способы признания расходов В расчет налоговой базы расходы включайте одним из способов: методом начисления или кассовым методом (ст. 272 или 273 НК РФ).

Расходы в валюте (у. е.)

Расходы, которые выражены в валюте или в условных единицах, учитывайте в совокупности с расходами, выраженными в рублях. Суммы таких расходов нужно пересчитать в рубли по установленному на дату их признания официальному курсу Банка России или курсу условной единицы, согласованному сторонами сделки. Это предусмотрено пунктом 5 статьи 252 Налогового кодекса РФ. Из-за пересчета могут возникнуть курсовые разницы (положительные, отрицательные), которые включаются либо в состав внереализационных доходов, либо в состав внереализационных расходов (п. 11 ст. 250, подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Группировка расходов Все расходы, которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, делятся на две группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы. Это предусмотрено пунктом 2 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Расходы, связанные с производством и реализацией

К расходам, связанным с производством и реализацией, относятся:

- расходы на производство, хранение и доставку товаров, выполнение работ или оказание услуг;
- расходы, связанные с приобретением и реализацией покупных товаров;
- расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт и техобслуживание основных средств, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на НИОКР;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- расходы, связанные с приобретением прав на государственные (муниципальные) земельные участки, на которых находятся строения или будет осуществляться капитальное строительство (ст. 264.1 НК РФ);
- прочие расходы.

Об этом сказано в пункте 1 статьи 253 Налогового кодекса РФ.

Статьи затрат По своему экономическому содержанию все расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются по следующим статьям:

- материальные (ст. 254 НК РФ);
- расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ);
- суммы начисленной амортизации (ст. 256–259 НК РФ);
- прочие расходы (ст. 264 НК РФ). Такая классификация предусмотрена пунктом 2 статьи 253 Налогового кодекса РФ.

Помимо этой группировки, организации, применяющие метод начисления, подразделяют расходы, связанные с производством и реализацией, на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Какие расходы при расчете налога на прибыль признаются экономически обоснованными.

Одним из условий признания расходов при расчете налога на прибыль является их экономическая обоснованность (п. 1 ст. 252 НК РФ). Расходы, которые не соответствуют этому критерию, при расчете налога на прибыль учесть нельзя.

как при расчете налога на прибыль применить термин «экономически оправданные расходы»

Степень экономической оправданности расходов организация оценивает самостоятельно. Ни одна из отраслей права не содержит определения этого термина.

Таким образом, на сегодняшний момент понятие «экономическая оправданность» является оценочным. Анализ судебной практики позволяет выделить следующие критерии экономической обоснованности расходов:

- наличие прямой взаимосвязи расходов с предпринимательской деятельностью (см., например, постановления ФАС Московского округа от 30 мая 2013 г. № А40-79395/12-90-422 и от 4 сентября 2012 г. № А40-9474/12-140-44);
- направленность понесенных затрат на получение дохода, которая определяется результатом всей хозяйственной деятельности организации, а не получением дохода в конкретном налоговом периоде (определения ВАС РФ от 19 января 2009 г. № 17071/08, Конституционного суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, постановления ФАС Московского округа от 11 сентября 2013 г. № А40-115264/12-90-585, Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2013 г. № А78-5170/201, Центрального округа от 24 сентября 2012 г. № А14-10351/2011);
- связь расходов с обязанностями организации, условиями договора или положениями закона (см., например, постановления ФАС Центрального округа от 9 апреля 2013 г. № А35-7128/2012, Северо-Кавказского округа от 25 июля 2012 г. № А53-11418/2011);
- соответствие цен рыночному уровню (см., например, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 ноября 2013 г. № А33-16624/2012, Волго-Вятского округа от 18 марта 2011 г. № А82-8294/2008).

ФНС России предложила свои критерии оценки экономической обоснованности расходов при расчете налога на прибыль. Они изложены в письме ФНС России от 27 апреля 2007 г. № ММ-6-02/356 для внутреннего пользования, положения которого налоговые инспекции будут использовать в работе.

Во-первых, при расчете налога на прибыль можно признать любые обоснованные расходы. А не только те, которые прямо названы в главе 25 Налогового кодекса РФ. Связано это с тем, что перечень расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль, является открытым (подп. 49 п. 1 ст. 264, подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Во-вторых, расходы признаются обоснованными, если они связаны с деятельностью, направленной на получение дохода (письма Минфина России от 5 сентября 2012 г. № 03-03-06/4/96, от 21 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/279). Такая направленность не означает, что от осуществления расходов организация должна обязательно получить прибыль. Может быть получен и убыток. При этом убыточность должна оцениваться не по отдельной операции, а в целом по конкретному виду деятельности организации. Например, разовые продажи товаров по ценам ниже закупочных не свидетельствуют об отсутствии экономической обоснованности затрат. Если же организация ведет торговлю в убыток на систематической основе, в связи с чем этот вид деятельности нерентабелен, то расходы на приобретение товаров могут быть признаны экономически необоснованными.

Обоснованность расходов, которые не связаны с конкретным видом деятельности, должна оцениваться исходя из экономического эффекта от их совершения. Например, при определении обоснованности расходов по управлению организацией налоговая инспекция проанализирует, изменились ли экономические показатели организации. Если после заключения введения внешнего управления эти показатели ухудшились, то это будет основанием проверки цели осуществления данных расходов.

В-третьих, расходы являются необоснованными, если они были совершены с единственной целью – сэкономить на налоге на прибыль. То есть не должны учитываться при расчете налога на прибыль расходы, которые были направлены не на получение дохода, а на получение необоснованной налоговой выгоды в виде экономии на налоге на прибыль. Критерии признания налоговой выгоды необоснованной определены в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

кто должен доказывать экономическую обоснованность расходов при расчете налога на прибыль

Доказать, что расходы экономически необоснованны, должна налоговая инспекция. Это следует из части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Такая точка зрения подтверждается письмами Минфина России от 10 апреля 2013 г. № 03-03-06/2/11897, от 9 октября 2012 г. № 03-03-06/1/535, определениями Конституционного суда РФ от 25 января 2012 г. № 134-О-О, от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, от 4 июня 2007 г. № 366-О-П, постановлениями Президиума ВАС РФ от 10 июля 2007 г. № 2236/07, Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

можно ли учесть при расчете налога на прибыль расходы, которые не привели к положительному результату (получению дохода, заключению договора, победе в конкурсе (тендере) на заключение выгодного контракта)

Да, можно. Одним из условий признания расходов при расчете налога на прибыль является их направленность на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ). Именно направленность, а не условие о достижении конкретного положительного результата. Таким образом, даже если какие-либо расходы организации не привели к запланированному итогу (получению дохода, заключению договора), они все равно могут быть учтены. Главное, чтобы были выполнены все остальные условия их признания:

- затраты экономически обоснованны;
- затраты документально подтверждены.

Этого требует пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Например, если организация понесла представительские расходы, но по результатам переговоров не был подписан договор, потраченные суммы можно учесть при расчете налога на прибыль (в пределах норм). Это следует из положений подпункта 22 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ и подтверждается письмом Минфина России от 10 апреля 2013 г. № 03-03-06/2/11897, а также арбитражной практикой (см., например, постановления ФАС Уральского округа от 23 декабря 2008 г. № Ф09-8529/08-С2, от 17 июня 2004 г. № Ф09-2441/04АК, Северо-Западного округа от 21 ноября 2005 г. № А44-1354/2005-15, Поволжского округа от 22–29 марта 2005 г. № А12-18384/04-С36).

В отношении расходов, связанных с участием в тендерных торгах или конкурсах, позиция Минфина России неоднозначна. В некоторых письмах финансовое ведомство выступает против уменьшения налогооблагаемой прибыли за счет расходов на участие в конкурсах

(тендерах), не давших положительного результата (письма Минфина России от 24 июля 2006 г. № 03-03-04/2/179, от 21 января 2004 г. № 04-02-05/3/1). Речь идет о конкурсах, которые не связаны с производственной деятельностью организации (например, конкурс на соискание международной премии) и которые не приносят никакой экономической отдачи. И в том и в другом случае Минфин России считает, что расходы на участие в таких мероприятиях не оправданы.

Однако при наличии определенных условий Минфин России согласен с тем, что расходы на участие в тендерах можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли (письма от 16 января 2008 г. № 03-03-06/1/7, от 31 октября 2005 г. № 03-03-02/121, от 7 ноября 2005 г. № 03-11-04/2/109). Для этого понесенные расходы должны:

- быть обязательным условием участия в тендере, в результате которого организация может получить контракт;
- не возмещаться организации по окончании конкурса.

Следует отметить, что Налоговым кодексом РФ прямо предусмотрено включение в расчет налога на прибыль некоторых затрат, не давших положительного результата, например отдельных видов расходов на НИОКР (п. 2 ст. 262 НК РФ, письмо Минфина России от 24 декабря 2009 г. № 03-03-05/251).

можно ли учесть при расчете налога на прибыль расходы, связанные с содержанием здания, право собственности на которое не зарегистрировано. По договору охрану здания, его коммунальное обслуживание и текущий ремонт обеспечивает управляющая компания

Да, можно, но после ввода здания в эксплуатацию.

При расчете налога на прибыль организация вправе учесть любые экономически оправданные расходы, которые документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение доходов. Это следует из положений пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

В рассматриваемой ситуации затраты на оплату услуг управляющей компании можно рассматривать как расходы на содержание (поддержание в исправном состоянии), эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основного средства (здания). Такие затраты включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую прибыль на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса РФ.

Законодательство не связывает возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на расходы по содержанию объекта недвижимости с наличием у организации свидетельства о праве собственности на этот объект. На практике здание может быть введено в эксплуатацию даже в отсутствие такого свидетельства. В этом случае для признания расходов на его содержание, коммунальное обслуживание и текущий ремонт достаточно документов, подтверждающих принадлежность здания к основным средствам и факт его использования в производственной или управленческой деятельности (акт по ф. ОС-1а, инвентарная карточка по ф. ОС-6). В отношении расходов на ремонт объектов недвижимости, право собственности на которые организация не зарегистрировала, такие разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 17 января 2006 г. № 03-03-04/1/25 и от 11 октября 2005 г. № 03-03-04/1/275.

Если здание не введено в эксплуатацию, то это означает, что оно не используется в деятельности, направленной на получение доходов (п. 1 ст. 252 НК РФ). Для целей налогообложения прибыли такое здание не признается основным средством (п. 1 ст. 257, п. 1 ст. 256 НК РФ). Расходы на его содержание, охрану, техническое и коммунальное обслуживание в данный период не являются экономически обоснованными и не учитываются при расчете налога на прибыль (ст. 252 НК РФ). При этом после ввода здания в эксплуатацию накопленные затраты на его содержание можно будет одновременно включить в состав материальных расходов. Аналогичные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 22 мая 2013 г. № 03-03-06/2/18071.

Следует отметить, что в более ранних письмах представители налоговой службы предлагали рассматривать здание как объект незавершенного строительства. И до тех пор, пока этот объект не будет введен в эксплуатацию, расходы на его содержание учитывать как затраты, формирующие первоначальную стоимость основного средства (письма УФНС России по г. Москве от 18 апреля 2008 г. № 20-12/037669.2, от 10 октября 2006 г. № 20-12/89139, УМНС России по г. Москве от 23 августа 2004 г. № 26-12/55123).

Учет расходов по арендованным объектам основных средств

По арендованным объектам основных средств (объектам основных средств, полученным в безвозмездное пользование) амортизацию начисляет только арендодатель (организация-ссудодатель), поскольку именно он является собственником имущества (ст. 608, п. 1 ст. 690 ГК РФ). Право собственности является одним из условий для признания имущества амортизируемым (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Объект амортизации

У арендатора (организации-ссудополучателя) амортизируются только:

- капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованного имущества, которые сделаны с согласия арендодателя (организации-ссудодателя) и по условиям договора арендатору (организации-ссудополучателю) не возмещаются (абз. 4 п. 1 ст. 256 НК РФ);
- капитальные вложения в отделимые улучшения арендованного имущества (имущества, полученного в безвозмездное пользование), поскольку они являются собственностью арендатора (организации-ссудополучателя) (п. 1 ст. 623, п. 2 ст. 689 ГК РФ, абз. 1 п. 1 ст. 256 НК РФ).

При этом под капитальными вложениями, которые подлежат амортизации, подразумеваются лишь те расходы, которые связаны с реконструкцией, модернизацией или техническим перевооружением арендованного имущества. Затраты, связанные с поддержанием объектов в рабочем состоянии, учитываются одновременно в составе расходов на ремонт основных средств в соответствии со статьей 260 Налогового кодекса РФ. Такие разъяснения содержатся в письме Минфина России от 3 мая 2011 г. № 03-03-06/2/75.

Первоначальная стоимость

В первоначальную стоимость улучшений включите расходы, связанные с их:

- приобретением (изготовлением, сооружением);
- доставкой (например, стоимость услуг транспортной организации);
- доведением до состояния, в котором оно пригодно для использования (например, расходы на ремонт, монтаж и т. д.).

Суммы предъявленных поставщиками НДС и акцизов включите в первоначальную стоимость улучшений арендованного имущества в случае, если это имущество не используется в деятельности, облагаемой этими налогами (п. 2 ст. 170 и п. 2

ст. 199 НК РФ). Во всех остальных случаях НДС и акцизы первоначальную стоимость улучшений не увеличивают.

Такие правила формирования первоначальной стоимости установлены абзацем 2 пункта 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ.

Расчет амортизации

Правила начисления и методы расчета (линейный и нелинейный) амортизации для улучшений в арендованные (полученные в безвозмездное пользование) основные средства такие же, как и для собственных основных средств. Существуют лишь два отличия, которые связаны с начислением амортизации по неотделимым улучшениям арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества.

Начисление амортизации в период действия договора

Амортизацию по неотделимым улучшениям арендатор (организация-ссудополучатель) может начислять только в период действия договора аренды (безвозмездного пользования) (п. 1 ст. 258 НК РФ). Если капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованного имущества сделаны будущим арендатором на основании предварительного договора аренды, то амортизировать и учитывать их при расчете налога на прибыль можно только после заключения основного договора аренды (письмо Минфина России от 1 августа 2011 г. № 03-03-06/1/442).

Срок полезного использования для начисления амортизации по неотделимым улучшениям определяйте в соответствии с классификацией, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. По окончании срока действия или при досрочном расторжении договора аренды (безвозмездного пользования) начисление амортизации по таким капитальным вложениям должно быть прекращено. Даже если срок их полезного использования еще не истек. Аналогичные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 21 марта 2011 г. № 03-03-06/1/158. Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором действие договора аренды было прекращено (письмо Минфина России от 4 апреля 2012 г. № 03-05-05-01/18). Например, если договор аренды был расторгнут 15 февраля, то начисление амортизации по неотделимым улучшениям должно быть прекращено с 1 марта. Недоамортизированную часть стоимости капитальных вложений при расчете налога на прибыль учесть нельзя. Эта часть неотделимых улучшений признается имуществом, безвозмездно переданным арендодателю (организации-ссудодателю). А стоимость такого имущества налогооблагаемую прибыль не уменьшает (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованного имущества (имущества, полученного в безвозмездное пользование), которые возмещаются арендатору (организации-ссудополучателю), амортизируются у арендодателя (ссудодателя) (п. 1 ст. 258 НК РФ). Стоимость таких неотделимых улучшений увеличивает первоначальную стоимость основного средства, сданного в аренду (переданного в безвозмездное пользование) (п. 2 ст. 257 НК РФ). Амортизацию неотделимых улучшений арендодатель (ссудодатель) вправе начислять начиная с месяца, следующего за тем, в котором эти улучшения были введены в эксплуатацию. Это следует из положений пунктов 3 и 4 статьи 259.1 и пунктов 6 и 7 статьи 259.2 Налогового кодекса РФ.

Расходы, которые не учитываются в целях налогообложения прибыли

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ. Это означает, что если какие-либо затраты полностью отвечают критериям признания расходов при налогообложении (документально подтверждены, экономически обоснованы и направлены на получение доходов), но при этом упомянуты в перечне, установленном ст. 270 НК РФ, то в целях налогообложения прибыли они не принимаются.

Перечень расходов, не учитываемых при налогообложении, является открытым. Об этом свидетельствует п. 49 ст. 270 НК РФ, согласно которому не принимаются в целях налога на прибыль иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ. Таким образом, перечень ст. 270 НК РФ замыкается на положения ст. 252 НК РФ. Из этого следует, что любые неподтвержденные, необоснованные и ненаправленные на извлечение прибыли расходы не могут быть учтены при налогообложении.

Перечисленные в ст. 270 НК РФ расходы можно условно разделить на несколько групп в зависимости от их экономического смысла, который и обуславливает порядок их учета при налогообложении:

1) Расходы, в принципе производимые исключительно из чистой прибыли (прибыли, оставшейся после налогообложения). Это, в частности, дивиденды (п. 1 ст. 270 НК РФ).

2) Расходы, имеющие характер санкций. Это пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет и т. п. (п. 2 ст. 270 НК РФ), платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ, размещение отходов (п. 4 ст. 270 НК РФ).

3) Расходы, которые можно считать различного рода вложениями. Это, например, взносы в уставные (складочные) капиталы (п. 3 ст. 270 НК РФ); затраты по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества (п. 5 ст. 270 НК РФ); средства или иное имущество, которые переданы по договорам кредита или займа (п. 12 ст. 270 НК РФ); предварительная оплата (авансы), переданные налогоплательщиками, применяющими метод начисления (п. 14 ст. 270 НК РФ); суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также суммы торгового сбора (п. 19 ст. 270 НК РФ); имущество или имущественные права, переданные в качестве задатка, залога (п. 32 ст. 270 НК РФ) и др.

4) Сверхнормативные расходы. Это проценты сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 НК РФ (п. 8 ст. 270 НК РФ); убытки по объектам ОПХ, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 НК РФ (п. 13 ст. 270 НК РФ); компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ (п. 38 ст. 270 НК РФ); представительские расходы в части, превышающей размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 НК РФ (п. 42 ст. 270 НК РФ); рекламные расходы сверх норм, установленных п. 4 ст. 264 НК РФ (п. 44 ст. 270 НК РФ) и др.

5) Расходы социального характера (в том числе на физкультуру и спорт для сотрудников - см. письмо Минфина России от 17.10.2014 N 03-03-06/1/52376), взносы на добровольное страхование (кроме перечисленных в статьях 255, 263, 291 НК РФ), целевые расходы, взносы в НКО, выплаты физлицам, напрямую не относящиеся к деятельности налогоплательщика, приносящей доход (п.п. 6, 7, 15, 16, 20-29 ст. 270 НК РФ).

6) Расходы в виде целевого финансирования и расходы, произведенные за счет целевых поступлений (п.п. 17, 22, 34 ст. 270 НК РФ).

7) Другие виды расходов, перечисленные в ст. 270 НК РФ.

[Проценты по п. 1 ст. 317.1 ГК РФ \(законные проценты\)](#)

В случаях, когда законом или договором предусмотрено, что на сумму денежного обязательства за период пользования денежными средствами подлежат начислению проценты, размер процентов определяется действовавшей в соответствующие периоды [ключевой ставкой](#) Банка России (законные проценты), если иной размер процентов не установлен законом или договором ([п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#)).

Действующая редакция данной нормы введена [Федеральным законом](#) от 03.07.2016 N 315-ФЗ и вступила в силу **1 августа 2016 года**. Как видим, значение [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#) в настоящее время заключается в том, что он устанавливает законный размер процентов для тех случаев, когда законом или договором предусмотрено начисление процентов по денежному обязательству, однако размер таких процентов соответствующим законом или договором не определен.

[Федеральный закон](#) от 03.07.2016 N 315-ФЗ не содержит подробных правил относительно действия новой редакции [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#) во времени. Применительно к [предыдущей](#) редакции этой нормы судебная практика исходила из того, что она распространяется на договоры, заключенные после ее вступления в силу. Ранее заключенные договоры подпадают под действие прежней редакции ГК РФ с учетом сложившейся практики ее применения ([п. 83](#) постановления Пленума ВС РФ от 24.03.2016 N 7, далее - Постановление N 7). Полагаем, такой подход справедлив и для текущей редакции [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#). Следовательно, она применяется к договорам, заключенным начиная с 1 августа 2016 года.

Вместе с тем [п. 83](#) Постановления N 7 дает также основание предполагать, что размер процентов за периоды пользования денежными средствами, имевшие место начиная с 1 августа 2016 года, должен определяться в соответствии с новой редакцией [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#), в том числе и по договорам, заключенным ранее указанной даты. Однако этот аспект в настоящее время не имеет существенного практического значения, поскольку с 1 января 2016 года значение [ставки рефинансирования](#), которой до 31 июля 2016 года включительно определялся размер законных процентов, [приравнено](#) к значению ключевой ставки.

Первоначальная редакция [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#) была введена [Федеральным законом](#) от 08.03.2015 N 42-ФЗ и действовала с **1 июня 2015 года до 31 июля 2016 года включительно**. Как следует из изложенного выше, она распространяется на договоры, заключенные в период ее действия. Данная редакция устанавливала, что если иное не предусмотрено законом или договором, кредитор по денежному обязательству, сторонами которого являются коммерческие организации, имеет право на получение с должника процентов на сумму долга за период пользования денежными средствами. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется [ставкой рефинансирования](#) Банка России, действовавшей в соответствующие периоды (законные проценты).

Рассмотрим отдельные элементы этой редакции более подробно.

- Законные проценты применяются в **денежных обязательствах**.

Под денежным понимается такое обязательство, в котором денежные средства используются в качестве средства платежа (средства погашения денежного долга), независимо от оснований возникновения обязательства (договор или внедоговорные основания) (см. [п. 37](#) Постановления N 7).

В правоприменительной практике одной из основных сфер применения рассматриваемой редакции [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#) стали договорные обязательства по оплате товаров (работ, услуг). Правила о законных процентах прямо не исключают возможности их применения и в любых иных денежных обязательствах. Однако нужно учитывать, что устойчивое общепринятое понимание сферы применения этих процентов не сложилось. Встречается, в частности, точка зрения, в соответствии с которой [п. 1 ст. 317.1 ГК РФ](#) не распространяется на денежные обязательства из неосновательного обогащения (см., например, постановления Девятого ААС от [15.06.2016 N 09АП-21235/16](#),

от 04.02.2016 N 09АП-304/16).

- Под действие этой редакции [п. 1 ст. 317.1](#) ГК РФ подпадают денежные обязательства, сторонами которых являются **коммерческие организации**. Вместе с тем в силу [п. 1 ст. 6](#) и [п. 3 ст. 23](#) ГК РФ правила о законных процентах распространяются и на денежные обязательства с участием индивидуальных предпринимателей, а также с участием некоммерческих организаций в части осуществления последними приносящей доход деятельности (см. [абзац третий п. 21](#) постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 N 25).

- Право на получение законных процентов по договорам, заключенным в период с 1 июня 2015 года до 31 июля 2016 года включительно, возникает у кредитора "**по умолчанию**" - если иное не предусмотрено законом или договором.

Таким образом, для того, чтобы исключить применение к указанным договорам правил о законных процентах, необходимо согласовать соответствующее условие. Это условие может содержаться в самом договоре или в дополнительном соглашении к нему. В случае необходимости такому условию можно придать обратную силу, то есть предусмотреть, что оно применяется к отношениям сторон, возникшим до его согласования (см. [п. 2 ст. 425](#) ГК РФ).

Следует учитывать, что отсутствие в заключенных в рассматриваемый период договорах условия о неприменении [п. 1 ст. 317.1](#) ГК РФ может повлечь определенные **налоговые последствия**.

- По своей правовой природе законные проценты представляют собой **плату за пользование денежными средствами** и не относятся к числу мер ответственности за нарушение денежного обязательства. В связи с этим такие проценты по общему правилу (если иное не предусмотрено законом или договором) подлежат уплате как за периоды правомерного пользования денежными средствами (например, за период отсрочки оплаты товаров, работ или услуг), так и за периоды просрочки исполнения денежного обязательства. При этом за период просрочки эти проценты могут быть начислены наряду с процентами по [ст. 395](#) ГК РФ либо неустойкой ([п. 53](#) Постановления N 7, [абзац первый п. 33](#) постановления Пленума ВС РФ от 22.11.2016 N 54).

- По общему правилу законные проценты не начисляются на сумму внесенной **предварительной оплаты (аванса)**. Из [п. 1 ст. 317.1](#) ГК РФ следует, что эти проценты подлежат уплате лишь по денежному обязательству. Между тем внесение предоплаты само по себе не порождает денежное обязательство. Такое обязательство возникает лишь в случае предъявления кредитором требования о возврате предоплаты по предусмотренным законом и договором основаниям (в частности, в связи с просрочкой поставки товаров, в счет оплаты которых внесена предоплата) (см. [п. 3 ст. 487](#) ГК РФ, постановления Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 N 10270/13, от 28.05.2013 N 17588/12). После предъявления кредитором указанного требования должник обязан уплачивать законные проценты за период пользования подлежащей возврату суммой предоплаты.

Вместе с тем нужно учитывать, что устойчивая судебная практика по этому вопросу не сформировалась. Нельзя исключать, что при рассмотрении конкретного дела суд будет исходить из допустимости применения законных процентов к сумме предоплаты с даты ее внесения на том основании, что в этот период соответствующие денежные средства находятся в "пользовании" должника (см., например, решения АС Тюменской области от 25.12.2015 по делу N А70-12810/2015, АС Нижегородской области от 21.12.2015 по делу N А43-28479/2015).

Отметим, что обязанность по уплате процентов с даты внесения предоплаты может быть предусмотрена договором (см. [ст. 823](#) ГК РФ).

Что касается вопроса о допустимости начисления процентов на сумму предоплаты в случае просрочки ее внесения покупателем (заказчиком), то на этот вопрос, по нашему мнению, следует ответить отрицательно. Обязательство по внесению предоплаты является денежным. Однако по своей сути оно подлежит исполнению до передачи другой стороной

договора товаров (результатов работ, услуг). Полагаем в связи с этим, что не имеется оснований рассматривать просрочку внесения предоплаты как "пользование" денежными средствами контрагента, который еще не исполнил свою корреспондирующую обязанность.

Создание резервов как способ оптимизации налогообложения

Одним из способов оптимизации налогообложения является создание резервов, что позволяет налогоплательщику уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций отчетных (налоговых) периодов.

В соответствии с положениями главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщики имеют право создавать, в частности, следующие виды резервов:

- резерв по сомнительным долгам (статья 266 НК РФ);
- резерв на ремонт основных средств (статьи 260, 324 НК РФ);
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (статья 267 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (статья 267.1 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (статья 267.2 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов некоммерческих организаций (статья 267.3 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов, связанных с завершением деятельности по добыче углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья (статья 267.4 НК РФ);
- резерв на возможные потери по займам кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций (статья 297.3 НК РФ);
- резерв под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность (статья 300 НК РФ).
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (статья 324.1 НК РФ);

Обратите внимание! Создание резервов является правом налогоплательщика, а не обязанностью, то есть создавать или не создавать резервы в налоговом учете, налогоплательщик решает самостоятельно (письмо Минфина России от 19 октября 2012 г. N 03-03-06/4/104).

Если организация принимает решение о создании резервов, то его следует закрепить в учетной политике с указанием порядка создания резервов, методики их расчета и так далее.

Создавая резервы, налогоплательщик может уменьшить платежи по налогу на прибыль или отсрочить уплату платежей по налогу, то есть с помощью резервов можно оптимизировать налоговую нагрузку организации.

Отметим, создание резервов выгодно в том случае, когда расходы запланированы на конец года, то есть ежемесячно налогоплательщик может уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму отчислений в создаваемые резервы.

Если расходы планируется осуществить в начале года, то резервы формировать нецелесообразно, так как это отодвинет момент признания расходов для целей налогообложения на конец года.

Рассмотрим порядок создания некоторых видов резервов, с помощью которых можно оптимизировать налогообложение.

Создание резерва по сомнительным долгам в налоговом учете для оптимизации налогообложения

Налогоплательщик имеет право создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном статьей 266 НК РФ, причем создавать такой резерв могут организации, определяющие доходы и расходы по методу начисления.

Сумма резерва на основании пункта 3 статьи 266 НК РФ включается в состав внереализационных расходов организации на последнее число отчетного (налогового) периода. Это положение не применяется в отношении расходов по формированию резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций.

Банки вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, а также в отношении иной задолженности, за исключением ссудной и приравненной к ней задолженности. Кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам.

Следовательно, за счет создания резерва по сомнительным долгам организация может оптимизировать платежи по налогу на прибыль.

Напомним, что сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (пункт 1 статьи 266 НК РФ).

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода, и исчисляется следующим образом (пункт 4 статьи 266 НК РФ):

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы выявленной задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Рассматривая вопрос об определении размера выручки от реализации при формировании резерва по сомнительным долгам в целях налога на прибыль, если 45 дней с момента возникновения сомнительного долга истекают в одном налоговом периоде, а 90 дней - в другом, Минфин России в [письме](#) от 6 апреля 2015 г. N 03-03-06/4/19198 указал, что если 45 дней с момента возникновения сомнительного долга истекают в одном налоговом периоде (например, в IV квартале), а 90 в другом (например, в I квартале следующего года), то сумма резерва, формируемая в IV квартале, рассчитывается исходя из выручки, полученной организацией за налоговый период, т.е. по итогам года, а при расчете резерва в I квартале следующего года организация должна применять размер выручки от реализации за I квартал года.

Безнадежным долгом или долгом, нереальным к взысканию, признается тот долг перед налогоплательщиком, по которому истек установленный срок исковой давности. Безнадежным признается также долг, по которому в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации ([пункт 2 статьи 266 НК РФ](#)).

Также безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном [Федеральным законом](#) от 2 октября 2007 г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

- невозможно установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;

- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва по сомнительным долгам должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница включается в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде (а это невыгодно налогоплательщику в целях [оптимизации налога](#)).

Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница включается в состав

внереализационных расходов в текущем отчетном (налоговом) периоде (за счет этого организация экономит на налоге) ([пункт 5 статьи 266 НК РФ](#)).

В случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, то списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии со [статьей 266 НК РФ](#), осуществляется за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, то разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Создание резерва на предстоящую оплату отпусков и его использование для оптимизации налогообложения

В соответствии с [пунктом 1 статьи 324.1 НК РФ](#) налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Для этих целей составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов, начисляемых в государственные внебюджетные фонды. При этом процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Вправе ли организация для целей исчисления налога на прибыль включать в предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков сумму, определенную исходя из количества дней неиспользованного отпуска по состоянию на 1 января того налогового периода, в котором впервые принято решение о создании резерва предстоящих расходов на оплату отпусков? Для ответа на этот вопрос обратимся к [письму](#) Минфина России от 1 апреля 2013 г. N 03-03-06/2/10401.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 апреля 2013 г. N 03-03-06/2/10401

Вопрос: 1. В целях равномерного признания расходов на предстоящую оплату отпусков Банк, принявший решение о создании соответствующего резерва, в соответствии со [статьей 324.1 НК РФ](#) определяет в своей учетной политике для целей налогообложения способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв. В соответствии со [статьей 324.1 НК РФ](#) предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений определяются Банком исходя из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков, которая рассчитывается как сумма следующих показателей:

- сумма расходов на оплату отпусков, определенная исходя из количества дней неиспользованного отпуска по состоянию на 1 января того налогового периода, в котором Банком впервые принято решение о создании указанного резерва;
- сумма расходов на оплату отпусков текущего года.

Банк полагает, что указанный способ определения предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков может быть применен для целей формирования резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в силу следующих обстоятельств:

- положения [статьи 324.1 НК РФ](#) не содержат ограничений по определению суммы предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков;
- в текущем налоговом периоде работникам Банка могут быть оплачены неиспользованные дни отпуска, сложившиеся в предыдущих периодах, например, при увольнении работников;
- включение в предполагаемую сумму расходов на оплату отпусков общего количества дней отпуска, неиспользованного работниками по состоянию на 01 января текущего налогового периода, позволяет соблюсти принцип равномерности признания указанных расходов в течение всего налогового периода, что подтверждается положениями [пп. 3, 4 ст. 324.1 НК РФ](#), устанавливающими обязанность налогоплательщиков проводить ежегодную инвентаризацию и уточнять сумму резерва исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года;
- изложенный способ резервирования отражает экономический характер создаваемого резерва.

Прошу подтвердить правомерность позиции Банка в отношении включения в предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков суммы, определенной исходя из количества дней неиспользованного отпуска по состоянию на 1 января того налогового периода, в котором Банком впервые принято решение о создании резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

2. При составлении специального расчета размера ежемесячных отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (резерв предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения) Банк в соответствии со [статьей 324.1 НК РФ](#) определяет предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков (на выплату ежегодного вознаграждения) с учетом предполагаемой суммы Страховых взносов, исчисленных с этих расходов. Ежемесячный процент отчислений в резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков (на выплату ежегодного вознаграждения) к предполагаемой сумме расходов на оплату труда.

При определении размера отчислений в резерв Банк применяет подход, в соответствии с которым процент отчислений в резерв применяется к соответствующей сумме фактических расходов на оплату труда с учетом Страховых взносов, исчисленных с указанных выплат. Рассчитанные таким образом отчисления в резерв Банк относит к расходам на оплату труда ([п. 24 ст. 255 НК РФ](#)) и признает расходом ежемесячно по принципу равномерности ([п. 1 ст. 324.1 НК РФ](#)).

При этом сумму Страховых взносов, исчисленную исходя из величины фактических выплат и иных вознаграждений, осуществляемых в пользу работников, включая оплату отпусков и ежегодного вознаграждения, Банк признает прочим расходом ([пп. 45 п. 1 ст. 264 НК РФ](#)) и в дату их начисления относит в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на основании [п. 4 ст. 272 НК РФ](#).

Принимая во внимание вышеизложенное, прошу подтвердить правомерность позиции Банка, заключающейся в том, что:

- включение в расчет отчислений в резерв условно-расчетной величины суммы Страховых взносов является одним из элементов расчета суммы резерва предстоящих расходов на оплату

отпусков (резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения) и не означает, что [ст. 324.1 НК РФ](#) предусматривает резервирование сумм Страховых взносов, исчисленных в порядке, установленном законодательством;

- Страховые взносы, исчисленные с сумм всех выплат работникам, включая выплаты, являющиеся объектом резервирования, подлежат включению в расходы в дату их признания, установленную как дата исчисления налогов и иных обязательных платежей.

Ответ: Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу о порядке создания резервов предстоящих расходов на оплату отпусков сообщает следующее.

1. Порядок учета расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков установлен [статьей 324.1](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Согласно [пункту 1 статьи 324.1](#) Кодекса налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Для этих целей налогоплательщик обязан составить специальный расчет (смету), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с этих расходов. При этом процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

В соответствии с положениями [статьи 120](#) Трудового кодекса Российской Федерации продолжительность ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников исчисляется в календарных днях и максимальным пределом не ограничивается.

[Пунктом 4 статьи 324.1](#) Кодекса предусмотрено, что резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из средневзвешенной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда. Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из средневзвешенной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва

на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, по мнению Департамента, предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда на основании положений [статьи 324.1](#) Кодекса может быть рассчитана исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска.

2. В соответствии с [пунктом 24 статьи 255](#) Кодекса к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся, в частности, расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам.

На основании [пункта 2 статьи 324.1](#) Кодекса расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников.

Таким образом, в случае создания налогоплательщиком резерва предстоящих расходов на оплату отпусков суммы фактически осуществленных затрат с учетом расходов по начислению страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на суммы отпускных необходимо списывать за счет указанного резерва.

Заместитель директора Департамента

С.В. Разгулин

.....
...

Как указано в [письме](#), продолжительность ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников исчисляется в календарных днях и максимальным пределом не ограничивается.

[Пунктом 4 статьи 324.1](#) НК РФ предусмотрено, что резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда. Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Таким образом, предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда, на основании положений [статьи 324.1](#) НК РФ, может быть рассчитана исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска.

Исходя из положений [пункта 5 статьи 324.1](#) НК РФ отчисления в резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год осуществляются с правом переноса не использованного на конец отчетного налогового периода резерва на следующий налоговый период. Следовательно, если резерв на сумму неначисленных вознаграждений, относящихся к завершеному налоговому периоду, переносится на следующий налоговый период, то в состав внереализационных доходов (расходов) включается сумма резерва, уточненного в порядке, установленном [пунктом 4 статьи 324.1](#) НК РФ. Если налогоплательщиком принято решение не формировать резерв на следующий налоговый период, то весь фактический остаток резерва включается в доходы (расходы) на 31 декабря текущего года. Аналогичное мнение высказано в [письме](#) Минфина Российской Федерации от 20 марта 2012 г. N 03-03-06/1/131.

Вопрос о порядке использования резерва на выплату вознаграждений по итогам года в целях налогообложения прибыли рассмотрен Минфином России в [письме](#) от 5 апреля 2013 г. N 03-03-06/2/11148.

На основании [пункта 6 статьи 324.1](#) НК РФ для целей исчисления налога на прибыль отчисления в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год производятся в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному статьей 324.1 НК РФ для резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работников.

Согласно [пункту 4 статьи 324.1](#) НК РФ резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год должен быть уточнен на конец налогового периода. При этом, поскольку порядок уточнения определен названным пунктом только для резервов на оплату отпусков, в отношении резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за год организация в учетной политике должна определить способ резервирования и порядок расчета предельной суммы отчислений в резерв, а также обоснованный критерий, по которому на последнюю дату налогового периода организация будет уточнять размер остатка резерва, переходящего на следующий налоговый период (например, процент от прибыли или сумма на одного работника и так далее).

Таким образом, в случае если налогоплательщик продолжает создавать резерв на предстоящую выплату вознаграждения по итогам работы за год, остаток неиспользованной, например, в 2016 году суммы может не включаться в состав внереализационных доходов и будет учитываться при формировании резерва на выплату вознаграждений по итогам работы за 2017 год.

Дробление бизнеса: насущная потребность или противоправная схема?

Е. Березина,

к.ю.н.

Журнал "Новая бухгалтерия", выпуск 5, май 2016 г., с. 94-109.

ФНС России в связи с выигранным в суде делом дала разъяснения управления и инспекциям на местах, как формировать доказательственную базу по делам, связанным с получением необоснованной налоговой выгоды путем дробления бизнеса. Учитывая, что налоговые органы пристально следят за тенденциями и правовыми позициями высшего судебного

органа, предлагаем внимательно изучить некоторые судебные дела и выявить тонкие места в налоговом планировании компаний и налоговые риски при использовании некоторых из методов **налоговой оптимизации**.

Преимущественно внесудебный порядок разрешения налоговых споров - одна из основных целей работы налоговых органов*(1). Для достижения этой цели в налоговых органах, начиная с 2006 г., сформированы подразделения досудебного аудита*(2). Не только рассмотрение конкретных жалоб налогоплательщиков стало полем деятельности для этого подразделения ФНС. Выявлять типичные причины возникновения налоговых споров, вырабатывать меры по их устранению, формулировать рекомендации для нижестоящих налоговых органов, способствующие снижению количества споров с плательщика, - вот на что ориентирована работа подразделений налогового аудита.

Немаловажным для достижения соответствующих задач является своевременный мониторинг правовых позиций судебных органов - именно они задают вектор для совершенствования работы налоговиков при формировании доказательственной базы. Поэтому изучение результатов аналитической работы налоговиков (письма-обзоры по результатам рассмотрения судебных дел) может стать неплохим инструментом для налогового планирования и избавит налогоплательщика от лишних проблем.

Сегодня предметом изучения будет [письмо](#) ФНС России от 19.01.2016 N СА-4-7/465@, направленное в налоговые органы на местах. В нем рассматривается [Определение](#) Верховного суда РФ от 27.11.2015 N 306-КГ15-7673 по делу N А12-24270/2014, касающееся незаконной **налоговой оптимизации** путем дробления бизнеса. Но прежде чем рассказать о выводах, сделанных судом и специалистами ФНС России, напомним, как до сих пор складывалась судебная практика по данному вопросу.

Позиция Конституционного суда РФ

Структурирование бизнес-процессов между различными формально независимыми налогоплательщиками является распространенным вариантом организации бизнеса. Далеко не всегда определяющей в этом процессе является **минимизация налоговой** нагрузки на группу субъектов предпринимательской деятельности в целом. В результате дробления более крупные бизнес-единицы разделяются на более мелкие, имеющие свой узкий предмет деятельности, свою функцию.

В то же время, зачастую вновь созданные субъекты получают возможность применения специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения/система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход), позволяющих существенно экономить на налогах за счет применения пониженных налоговых ставок и освобождения от определенных налогов.

При оценке такой бизнес-модели необходимо помнить, что Конституционный суд РФ достаточно давно сформулировал свою позицию по поводу оценки целесообразности деятельности налогоплательщиков: ни налоговый орган, ни суд не могут оценивать обоснованность расходов плательщика, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы. В частности, не могут они оценивать целесообразность, рациональность, эффективность деятельности плательщика или понесенных им расходов с точки зрения полученного результата. Исходя из принципа свободы экономической деятельности, налогоплательщик самостоятельно и единолично оценивает ее эффективность и целесообразность (определения КС РФ [от 04.06.2007 N 320-О-П](#) и [N 366-О-П](#)).

Исходя из такой позиции высшего судебного органа, построение внутригрупповых отношений между организациями и предпринимателями, для которых традиционно

разделение функций и направлений деятельности в целях снижения издержек, контролирования и реализации единой политики, - это прерогатива бизнеса.

У налоговых инспекторов свой взгляд

Несмотря на приведенный вывод КС РФ, структурирование бизнеса всегда становится объектом пристального внимания налоговиков с точки зрения обоснованности получаемой налоговой выгоды.

Так, еще в 2006 г. суд принял решение в пользу налогоплательщиков по небезызвестному делу ООО "ТрансМарк", правопреемником которого стало ООО "САБМиллер РУС", являющегося частью крупного пивоваренного холдинга. По результатам налоговой проверки этого плательщика налоговый орган оценил налоговые последствия экономических взаимоотношений между участниками холдинга без учета специфики отношений с участием сложных корпоративных образований. Следствием чего стало вынесение решения о доначислении налога на прибыль - 277 млн. руб., пеней по налогу на прибыль - 68 млн. руб., штрафа - 55 млн. руб. (дело N А40-65694/06-151-391).

И хотя по НДС позднее холдингу удалось доказать свою правоту в суде (цена вопроса - более 262 млн. руб. налога, пеней и штрафов, [постановление](#) Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 7419/07), именно наличие структурно сложного субъекта бизнеса привлекло внимание налоговиков и было основным аргументом не в пользу налогоплательщиков по делу о проигранном **налоге** на прибыль.

Уже тогда можно было сделать вывод о том, что угроза доначисления налогов, пеней и штрафов и даже наступления уголовной ответственности может нависнуть над любой компанией, участвующей в схеме со структурированием бизнеса. Чтобы **минимизировать** риск возникновения проблем с **налоговыми** органами, плательщикам необходимо заранее позаботиться о правильном документальном оформлении своих отношений внутри бизнеса, а также об аргументах, обосновывающих наличие разумной экономической цели сделок и бизнес-моделей.

И все-таки схема!

Тем не менее налогоплательщики систематически предпринимают попытки воспользоваться дроблением бизнеса именно как схемой **налоговой оптимизации**.

Учитывая, что ни понятие "схема", ни понятие "дробление бизнеса" не используется ни в одном налоговом нормативном акте, необходимо помнить, что налоговый орган пытается квалифицировать полученную налогоплательщиком налоговую выгоду как необоснованную в соответствии с критериями, изложенными в [постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - постановление N 53). основополагающий тезис данного документа: судебная практика при разрешении налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Применительно к схемам дробления бизнеса суды со ссылкой на [постановление](#) N 53 проявлением недобросовестности налогоплательщиков считают создание (выделение) юридического лица исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

Согласно [п. 5](#) постановления N 53 о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Важно. Есть такие признаки, которые часто звучат в решениях налоговых органов, но согласно правовой позиции ВАС РФ ([п. 6](#) постановления N 53) сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение [налогового законодательства](#) в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

В совокупности и взаимосвязи с другими обстоятельствами они могут стать основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Таким образом, ключевым моментом при оценке обоснованности действий налогоплательщика, связанных с дроблением бизнеса, является отсутствие самостоятельной деятельности вновь образованных юрлиц, применяющих специальные налоговые режимы.

Пример

Судом было установлено, что налогоплательщик создал два юридических лица (применяющих УСН), в которые перевел часть персонала. Каких-либо функциональных изменений в связи этим переводом у работников не произошло. Хотя структура организации бизнеса было изменена. Функция закупки сырья была перенесена на вновь созданные общества, которое потом передавало продукцию для переработки налогоплательщику. Готовую продукцию, полученную в результате переработки сырья, реализовывал сам налогоплательщик, выступая в качестве агента вновь созданного общества. В результате часть общей прибыли всей группы компаний переносилась на уровень вновь созданного общества, применяющего УСН, таким образом производилась **минимизация** налогообложения.

Налоговый орган оценил изложенную схему взаимоотношений как формальную, не имеющую разумной экономической цели и направленную исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды. Необоснованная налоговая выгода образуется в результате переноса части доходов в организацию, применяющую УСН. Налоговый орган исчислил **налоги** исходя из действительных отношений между участниками бизнеса: сумма выручки, причитающаяся обществам на УСН, была учтена в составе доходов проверяемого плательщика. С данной суммы инспекцией были исчислены суммы налога на прибыль и НДС.

Суды поддержали налоговиков и признали доначисление налогов законным. Они исходили из оценки совокупности всех обстоятельств, установленных налоговиками: взаимозависимость организаций, наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях, нахождение всех организаций по одному адресу, формальность трудовых отношений работников и созданных обществ, ограничение штатной численности в каждом из созданных обществ для возможности применения специального налогового режима, отсутствие деловой активности. Все эти обстоятельства позволили доказать, что учреждение новых обществ, применяющих УСН, осуществлялось исключительно с целью получения налоговой выгоды.

([Постановление](#) от 06.07.2010 N 17152/09 и [Определение](#) ВАС РФ от 10.10.2011 N ВАС-17152/09 по делу N А29-5718/2008).

.....

Создание резерва на ремонт основных средств

В организациях с большим количеством основных средств, где проводятся особо сложные ремонты, требующие значительных вложений денежных средств, а также длительные ремонты, единовременное включение расходов на ремонт оказывает большое влияние на величину налогооблагаемой прибыли.

Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств ([пункт 3 статьи 260 НК РФ](#)). Порядок создания резерва определен [статьей 324 НК РФ](#).

Отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений.

Совокупная стоимость основных средств согласно [абзацу 2 пункта 2 статьи 324 НК РФ](#) представляет собой сумму первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором создается резерв. То есть при создании резерва на ремонт основных средств в 2016 году необходимо сложить первоначальную стоимость основных средств, введенных в

эксплуатацию на 1 января 2016 г. Если в организации имеются в наличии основные средства, введенные в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, то есть до 1 января 2002 г., для расчета совокупной стоимости принимается восстановительная стоимость, определяемая в соответствии с [пунктом 1 статьи 257](#) НК РФ.

Предельная сумма резерва согласно [пункту 2 статьи 324](#) НК РФ не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. То есть, налогоплательщику необходимо определить эту среднюю величину, для чего следует сложить суммы фактических расходов на ремонт за последние три года, и полученную сумму разделить на три. Затем полученную предельную сумму необходимо сравнить с расчетной суммой. Предельной суммой резерва будет меньшая из сравниваемых сумм.

Соответственно, организации, с момента создания которых прошло менее трех лет, не имеют возможности создать резерв под предстоящие ремонты основных средств, поскольку у них еще не накоплена информация, необходимая для формирования суммы такого резерва. Вновь созданные организации расходы на ремонт основных средств учитывают в качестве расходов единовременно.

Предельный размер отчислений в резерв, определенный налогоплательщиком, может быть увеличен, если он осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта в течение более одного налогового периода. При этом должно соблюдаться условие, что в предыдущих налоговых периодах особо сложные и дорогие виды капитального ремонта либо аналогичные ремонты не осуществлялись налогоплательщиком.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода следует списывать на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода. То есть, если для налогоплательщика отчетным периодом по налогу на прибыль является месяц, то отчисления в резерв ему следует списывать ежемесячно на последнее число месяца в размере 1/12 части. Если же отчетным периодом по налогу на прибыль является квартал, то отчисления в резерв следует списывать в размере 1/4 части на последнее число каждого квартала.

Создавая резерв на ремонт основных средств, налогоплательщик может списать фактически осуществленные затраты на проведение ремонта только за счет средств созданного резерва.

Фактические затраты на проведение ремонта могут превышать сумму созданного резерва. В этом случае остаток затрат в целях исчисления налога на прибыль включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода, то есть на 31 декабря.

Если фактические затраты на ремонт, осуществленные в течение налогового периода, оказались меньше суммы созданного резерва, оставшийся резерв подлежит включению в состав доходов налогоплательщика также на 31 декабря.

Не использованная сумма резерва не подлежит включению в состав доходов текущего налогового периода только в том случае, если налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода.

Отметим, если организация планирует провести дорогостоящий ремонт основных средств в начале года, то создавать резерв нецелесообразно.

Если ремонт планируется провести в конце года, то создавать резерв выгодно. Целесообразно формировать резерв на ремонт основных средств и в случае, если сумма резерва на ремонт превышает запланированные расходы.

В таком случае в течение года организация будет включать в расходы суммы, превышающие реальные затраты, а значит у организации появится возможность снизить свою налоговую нагрузку. Однако возникшую разницу между этими суммами и величиной резерва нужно включить в налогооблагаемую базу, а это возможно только в конце налогового периода.

Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к федеральным налогам (п. 1 ст. 13 НК РФ). Все элементы налогообложения по этому налогу установлены НК РФ. На основании ст. 17 НК РФ в главе 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ определены налогоплательщики и элементы налогообложения НДС, а именно:

| Элементы налогообложения | Значения | Статьи НК РФ |
|--------------------------|---|----------------------|
| Налогоплательщики | <ul style="list-style-type: none"> - организации; - индивидуальные предприниматели; - лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза | ст. 143 НК РФ |
| Объект налогообложения | <ul style="list-style-type: none"> - реализация товаров (работ, услуг) на территории России, а также передача имущественных прав, включая безвозмездную передачу товаров, безвозмездное выполнение работ, оказание услуг; - передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд; - выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; - ввоз товаров на таможенную территорию РФ | ст. 146 НК РФ |
| Налоговая база | <ul style="list-style-type: none"> - при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав - стоимость этих товаров (работ, услуг), имущественных прав*(1); - при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) - сумма полученной оплаты с учетом НДС; - при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе посреднических договоров - сумма дохода, полученного в виде вознаграждений; - при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, - сумма: <ol style="list-style-type: none"> 1) таможенной стоимости этих товаров; 2) подлежащей уплате таможенной пошлины; | ст.ст. 153-162 НК РФ |

| | | |
|-------------------------------|---|---------------|
| | 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)* ⁽²⁾ | |
| Налоговый период | Квартал | ст. 163 НК РФ |
| Налоговые ставки | 18% 10% 0% Расчетная ставка (10/110 или 18/118) | ст. 164 НК РФ |
| Порядок исчисления налога | Соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы* ⁽³⁾ | ст. 166 НК РФ |
| Порядок и сроки уплаты налога | - по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 п. 1 ст. 146 НК РФ, на территории РФ производится по итогам каждого налогового периода за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа (с 2015 года - не позднее 25-го числа) каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом;* ⁽⁴⁾ - при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, сумма НДС уплачивается в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле. | ст. 174 НК РФ |

*⁽¹⁾ В некоторых случаях налоговая база определяется как разница между ценой реализации и стоимостью приобретения.

*⁽²⁾ Налоговая база, определенная в соответствии со статьями 153 - 158 НК РФ, увеличивается на суммы, перечисленные в ст. 162 НК РФ.

*⁽³⁾ При раздельном учете - сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

*⁽⁴⁾ В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата НДС производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Место реализации работ и услуг для целей НДС

Операции по реализации работ, услуг на территории РФ признаются объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). При определении места реализации работ (услуг) для целей исчисления НДС, в том числе иностранными контрагентами, необходимо руководствоваться положениями ст. 148 НК РФ.

Внимание!

Понятия импорта и экспорта к оказанию услуг, выполнению работ не применяются!

В подпунктах 1 - 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ содержится закрытый перечень работ (услуг), для которых предусмотрены специальные правила определения места реализации. В соответствии с подпунктами 1 - 3 п. 1 ст. 148 НК РФ место реализации зависит от вида работ (услуг). Местом реализации признается территория РФ, если работы (услуги), связанные непосредственно с недвижимым имуществом или с движимым имуществом, находящимся на территории РФ, а также если услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта оказываются на территории РФ.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 148 НК РФ установлено, что местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если покупатель услуг осуществляет деятельность на территории РФ. Этот подпункт содержит **закрытый перечень** услуг. Его нормы применяются, в частности, при оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Например, местом реализации опытно-конструкторских работ, в том числе по разработке конструкции инженерного объекта, выполняемых для российской организации иностранной организацией, не состоящей на учете в российских налоговых органах, признается территория РФ (см. письмо Минфина России от 26.05.2015 N 03-07-08/30204).

В соответствии со вторым абзацем пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в этом подпункте, на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации - на основании:

- места, указанного в учредительных документах организации,
- места управления организации,
- места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа,
- места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) приобретены через это постоянное представительство),
- места жительства физического лица, если иное не предусмотрено абзацами тринадцатым - семнадцатым пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Внимание!

С 1 января 2017 года в отношении физического лица, не являющегося ИП, приобретающего электронные услуги, местом осуществления деятельности покупателя признается территория РФ, если выполняется хотя бы одно из указанных ниже условий:

- местом жительства покупателя является РФ;
- место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, - на территории РФ;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в РФ;
- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен РФ.

Если при оказании физическим лицам, не являющимся ИП, услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, местом осуществления деятельности покупателя признается территория РФ и при этом в соответствии с законодательством иностранного государства, в котором место оказания указанных услуг определяется по месту осуществления деятельности покупателя, местом осуществления деятельности указанного покупателя признается территория такого иностранного государства, продавец вправе определить место осуществления деятельности покупателя самостоятельно.

В подпунктах 4.1 - 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ определено, в каких случаях при оказании услуг по перевозке и (или) транспортировке, а также работ, непосредственно связанных с такими услугами, местом реализации признается территория РФ.

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации работ (услуг), не предусмотренных подпунктами 1 - 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ, признается территория РФ, если деятельность лица, оказывающих услуги, осуществляется на территории РФ.

Например, услуги по предоставлению доступа к компьютерной сети Интернет, услуги по оформлению и продаже авиабилетов, услуги по подбору персонала к услугам, перечисленным в подпунктах 1 - 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ, не относятся, поэтому место реализации таких услуг определяется по месту деятельности организации, оказывающей услуги.

Так, местом реализации услуг по предоставлению доступа к компьютерной системе Интернет, **оказываемых иностранной организацией** российской организации, территория РФ не признается и такие услуги объектом налогообложения НДС в РФ не являются. Поэтому российская организация, приобретающая эти услуги у иностранного лица, налоговым агентом по данным операциям не является (см. письмо Минфина России от 01.07.2014 N 03-07-РЗ/31594). Так же решается вопрос и с услугами по подбору персонала, оказываемыми иностранной организацией российскому заказчику (см. письмо Минфина России от 27.08.2015 N 03-07-08/49541), а также с услугами по организации участия в конференциях на территории иностранного государства (см. письмо Минфина России от 02.09.2015 N 03-07-08/50437).

Ситуации, когда территория РФ не признается местом реализации работ (услуг), установлены в п 1.1 ст. 148 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 148 НК РФ определено, что местом осуществления деятельности организации, выполняющей виды работ (оказывающей виды услуг), не предусмотренные подпунктами 1-4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации на территории РФ на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего

исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в РФ (если работы выполнены (услуги оказаны) оказаны через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

В п. 2.1 ст. 148 НК РФ определено место реализации работ (услуг) в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных полностью или частично на континентальном шельфе и (или) в исключительной экономической зоне РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 148 НК РФ если организацией выполняется (оказывается) несколько видов работ (услуг) и реализация одних работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ (услуг), местом реализации вспомогательных работ (услуг) признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), если иное не предусмотрено п. 5 ст. 148 НК РФ, являются (п. 4 ст. 148 НК РФ):

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Документами, подтверждающими место оказания физическим лицам, не являющимся ИП, услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, являются реестры операций с указанием информации о выполнении условий, предусмотренных абзацами четырнадцатым - семнадцатым пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, на основании которых местом осуществления деятельности покупателя признается территория РФ, а также стоимости указанных услуг (п. 5 ст. 148 НК РФ).

Место реализации товаров для целей НДС

В соответствии с п. 1 ст. 147 НК РФ местом реализации товаров для целей НДС признается территория РФ при наличии одного или нескольких обстоятельств (с учетом особенностей, установленных п. 2 ст. 147 НК РФ):

- товар находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Определение "иных территорий под юрисдикцией РФ" для целей налогообложения приведено в п. 2 ст. 11 НК РФ. Под ними понимаются территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

Если товары находятся в момент реализации на любых других территориях, то независимо от того, кто является покупателем и продавцом, местом их реализации Россия не признается. В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ такие операции не признаются объектом налогообложения НДС.

Документами, подтверждающими нахождение товаров на момент отгрузки за пределами территории РФ, могут быть любые имеющиеся в распоряжении организации-продавца документы (в том числе транспортные, товаросопроводительные или иные документы), удостоверяющие факт нахождения товаров на территории иностранного государства в момент реализации (см. письма Минфина России от 01.07.2015 N 03-07-08/37908, от 16.02.2009 N 03-07-08/35).

Кроме того, в п. 2 ст. 147 НК РФ установлен порядок определения места реализации товаров в виде углеводородного сырья, добытого на морском месторождении углеводородного сырья, а также продуктов его технологического передела (стабильного конденсата, сжиженного природного газа, широкой фракции легких углеводородов). Им признается территория РФ при наличии одного или нескольких обстоятельств, указанных в п. 1 ст. 147 НК РФ, либо при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- товар находится на континентальном шельфе РФ и (или) в исключительной экономической зоне РФ либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря и не отгружается и не транспортируется;

- товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе РФ и (или) в исключительной экономической зоне РФ либо в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря.

Счет-фактура

В соответствии с п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету НДС, предъявленного покупателю продавцом.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен продавцом на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком, который утвержден приказом Минфина России от 10.11.2015 N 174н.

В зависимости от хозяйственной операции оформляют один из трех видов счетов-фактур:

- на отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг, передачу имущественных прав);

- авансовый;

- корректировочный.

Обязательные реквизиты для отгрузочных счетов-фактур перечислены в п. 5 ст. 169 НК РФ, для авансовых - в п. 5.1 ст. 169 НК РФ, для корректировочных - в п. 5.2 ст. 169 НК РФ.

Формы счетов-фактур, применяемых при расчетах по НДС, и правила их заполнения установлены постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - Постановление N 1137).

Согласно п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Из письма Минфина России от 02.07.2013 N 03-07-09/25296 косвенно следует, что если в счете-фактуре не проставлена подпись главбуха (из-за отсутствия такой должности в штате организации-поставщика), то это не является препятствием для вычета НДС у покупателя. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается ИП либо иным лицом, уполномоченным доверенностью от имени ИП, с указанием реквизитов его свидетельства о государственной регистрации.

Таким образом, документом, подтверждающим полномочия представителя налогоплательщика при составлении счетов-фактур (в том числе в электронной форме), является:

- от имени индивидуального предпринимателя - доверенность;

- от имени юридического лица - доверенность либо принятый по организации распорядительный документ (приказ, распоряжение и пр.).

В силу п. 7 ст. 169 НК РФ в случае, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Ошибки в счетах-фактурах

Счета-фактуры являются основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету при выполнении требований, установленных пунктами 5, 5.1 и 6 ст. 169 НК РФ. Если счета-фактуры не соответствуют перечисленным требованиям, то по таким счетам-фактурам налоговые органы могут отказать покупателю в вычете (п. 2 ст. 169 НК РФ). Вместе с тем, ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму НДС, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС. Так, счета-фактуры, в которых неверно (в том числе с арифметическими и техническими ошибками) указаны либо отсутствуют показатели наименования, стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) и суммы НДС, не могут являться основанием для принятия к вычету сумм налога (см. письма ФНС России от 17.08.2016 N СД-4-3/15094@, Минфина России от 14.08.2015 N 03-03-06/1/47252, от 18.09.2014 N 03-07-09/46708, от 30.05.2013 N 03-07-09/19826).

Внимание!

Невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом (п. 2 ст. 169 НК РФ).

В письме УФНС России по г. Москве от 17.02.2015 N 16-15/013654 высказано мнение, что в строке 2а счета-фактуры (место нахождения продавца - юридического лица в соответствии с учредительными документами) следует указывать все имеющиеся адресообразующие элементы (в том числе номера домов (владений, домовладений), корпусов (строений, сооружений, помещений (в том числе квартир, комнат, офисов), земельных участков, а также индекс отделения почтовой связи), а не только наименование населенного пункта (муниципального образования), несмотря на то, что теперь только этот реквизит может быть указан при государственной регистрации организации. Вместе с тем, в письме Минфина России от 02.04.2015 N 03-07-09/18318 подчеркивается, что ошибки в счетах-фактурах, **в том числе в указании адресов**, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС в случае, если такие ошибки не препятствуют налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименования товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю. Из письма Минфина России от 26.08.2015 N 03-07-09/49050 можно сделать вывод, что ошибка в КПП покупателя тоже не препятствует вычету.

Отметим также, что **дополнительное** указание в счете-фактуре фамилий и инициалов лиц, уполномоченных подписывать счет-фактуру, наряду с фамилиями и инициалами руководителя и главного бухгалтера не рассматривается как нарушение требований НК РФ по заполнению счета-фактуры (см. также письмо Минфина России от 14.10.2015 N 03-07-09/58937).

Внимание!

С 1 июля 2016 года на основании пп. 15 п. 5 ст. 169 НК РФ в отношении товаров, вывезенных за пределы России на территорию государства - члена ЕАЭС, в выставленном при реализации товаров счете-фактуре следует указывать код вида товара в соответствии с ТН ВЭД. Однако в действующей форме счета-фактуры нет такой графы. ФНС в письме от 17.08.2016 N СД-4-3/15118@ разъясняет, что до внесения соответствующих изменений в форму счета-фактуры код вида товара надо указывать как

дополнительную информацию. Это можно делать при условии сохранения формы счета-фактуры.

В письме Минфина России от 15.09.2016 N 03-07-13/1/53940 разъяснено, что незаполнение граф 10 и 11 в счетах-фактурах, выставляемых при реализации на территории РФ приобретенных у хозяйствующего субъекта государства - члена ЕАЭС товаров, произведенных на территории третьего государства и выпущенных в свободное обращение на территории государства - члена ЕАЭС, соответствует российскому законодательству о налогах и сборах. Это объясняется тем, что согласно подпунктам "к" и "л" п. 2 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, в графах 10 и 11 счетов-фактур указываются страна происхождения товаров и номер таможенной декларации. Эти графы заполняются в отношении товаров, страной происхождения которых не является РФ. Товары, происходящие с территории государств - членов Таможенного союза, и товары, происходящие из третьих стран и выпущенные в свободное обращение на территории государств - членов ТС, признаются товарами Таможенного союза. Кроме того, при ввозе товаров на территорию России с территории государств - членов ЕАЭС таможенная декларация не оформляется.

Письмо ФНС России от 23.12.2016 № СА-4-7/24825

Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения.

Приложение: обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения на 30-ти листах.

Действительный государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.Аракелов

Приложение. Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором полугодии 2016 года по вопросам налогообложения

Фактическое право на доход при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

1. При отсутствии у иностранных организаций фактического права на получение дохода применение льготных положений соглашения об избежании двойного налогообложения признано неправомерным.

Основанием для доначисления сумм налога и пени послужил вывод инспекции о том, что заявитель не исполнил обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и

перечислению в бюджет налога на доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации с доходов, полученных в виде ценных бумаг (акций российской организации) иностранными компаниями - резидентам Британских Виргинских островов через подконтрольные заявителю иностранные компании, расположенные в республике Кипр.

Удовлетворяя заявленное обществом требование, суд первой инстанции исходил из того, что действующим налоговым законодательством Российской Федерации не установлен порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом - российской организацией налога на прибыль организаций при передаче дохода иностранной организации в виде стоимости акций российской компании. Также суд признал недоказанным вывод инспекции об отсутствии деловой цели в совершенных обществом сделках.

Отменяя решение суда и отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований, суды апелляционной и кассационной инстанций отметили, что согласно положениям подпунктов 2 и 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций (с учетом положений подпунктов 1 и 2 статьи 43 Кодекса), и иные аналогичные доходы, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. Исключение сделано в отношении выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, установленного пунктом 1 статьи 312 Налогового кодекса.

Ввиду отсутствия у Российской Федерации с Британскими Виргинскими островами вышеуказанного международного договора, налогообложение организации - резидента Британских Виргинских островов осуществляется в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

Анализируя положения международного соглашения об избежании двойного налогообложения с республикой Кипр с учетом В рассматриваемом случае промежуточное звено не могло рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на получаемый доход, несмотря на свой формальный статус собственника дохода.

Поддерживая выводы судов, Верховный Суд РФ отметил, что они не противоречат подходам, высказанным в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", в соответствии с которым если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 05.08.2016 № 307-КГ16-7111 по делу № А13-5850/2014 (ООО "Капитал" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области).

Вопросы применения налоговыми органами льготных ставок по соглашениям об избежании двойного налогообложения при отсутствии у налогоплательщиков фактического права на доход освещены также в рамках завершённых судебных споров № А40-113217/2016, № А40-442/2015, № А40-116746/2015 и № А40-241361/2015.

Взыскание налоговой задолженности при переводе налогоплательщиком выручки и активов на иных лиц, а также взыскание ущерба, причиненного бюджету.

2. Используемое в пункте 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ понятие "иной зависимости" между налогоплательщиком и лицом, к которому предъявлено требование о взыскании налоговой задолженности, имеет самостоятельное значение и должно толковаться с учетом цели данной нормы - противодействие избежания налогообложения в тех исключительных случаях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный (зависимый друг от друга) характер и приводят к невозможности исполнения обязанности по уплате налогов их плательщиком, в том числе при отсутствии взаимозависимости, предусмотренной статьей 105.1 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик с целью уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов, начисленных ему в ходе выездной налоговой проверки, фактически перевел свою финансово-хозяйственную деятельность на вновь созданную компанию, которая зарегистрирована в период проведения выездной налоговой проверки.

Налоговый орган обратился за взысканием начисленных сумм в порядке пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ с лица, на которое переведена финансово-хозяйственная деятельность общества.

Суды первой и апелляционной инстанции заявленные требования налогового органа удовлетворили.

Однако суд округа пришел к выводу о том, что в рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса, осуществлявшегося проверяемым налогоплательщиком, а приобретение бизнеса самостоятельным юридическим лицом, созданным другими участниками, находящимся по другому юридическому адресу, имеющему свой управленческий персонал и иной штат сотрудников.

Отменяя постановление суда кассационной инстанции Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что передача налогоплательщиком имущества (прав на получение доходов) после вступления в силу решения инспекции, принятого по результатам налоговой проверки, привела к утрате источника уплаты налогов и, как следствие, к невозможности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, о чем вновь созданное лицо не могло не знать в силу своего зависимого положения по отношению к налогоплательщику.

При наличии совокупности обстоятельств, предусмотренных пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ, налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества, к которому для целей обращения взыскания следует относить и имущественные права.

С учетом особенностей осуществляемой обществами деятельности, перезаключение договоров с поставщиками и покупателями по существу привело к передаче прав на

получение доходов от деятельности налогоплательщика, что для целей применения пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ может рассматриваться в качестве одной из форм передачи имущества (имущественных прав).

При этом суды первой и апелляционной инстанции установили, что после вынесения решения по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщик прекратил деятельность по фактическому адресу местонахождения и не осуществлял денежных операций по всем расчетным счетам. Вновь созданным обществом были перезаключены договоры с покупателями и поставщиками товара налогоплательщика по инициативе последнего, осуществлен перевод сотрудников во вновь созданную организацию.

Оценив представленные доказательства, суды первой и апелляционной инстанции пришли к заключению, что оба общества находились в состоянии зависимости друг от друга, их согласованные действия были направлены на неисполнение налоговой обязанности, что в силу указанных положений подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ является основанием для взыскания с вновь созданного общества задолженности по налогам, числящейся за налогоплательщиком.

Соответственно, у суда округа не было оснований для вывода о самостоятельном ведении вновь созданным лицом предпринимательской деятельности и наличия у новой организации собственного коммерческого интереса. Следовательно, предусмотренные статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса РФ основания для отмены судебных актов, принятых в соответствии с положениями пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ, в данном случае отсутствовали.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/2015 (Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве против ООО "Интерос").

Вопросы взыскания налогов в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ рассмотрены также в рамках судебных дел № А40-153792/2014 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2015 № 305-КГ15-13737); № А12-14630/2014 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508); № А69-2202/2015 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.08.2016 № 302-КГ16-10127); № А73-11276/2015 (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.10.2016 № 303-КГ16-13164).

3. По искам о взыскании ущерба, причиненного государству, постановление о прекращении уголовного дела является одним из доказательств и подлежит оценке наряду с другими доказательствами в их совокупности. При этом решение о прекращении уголовного дела в связи с истечением срока давности уголовного преследования не влечет за собой реабилитацию лица, обвиняемого в преступлении (признание его невиновным).

Налоговым органом проведена выездная проверка хозяйственного общества по результатам которой общество привлечено к налоговой ответственности.

Следственным управлением Следственного комитета Российской Федерации по Хабаровскому краю в отношении генерального директора общества, по факту уклонения от уплаты налогов организации в особо крупном размере, путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, было возбуждено уголовное дело. В связи с истечением сроков давности уголовного преследования следователем вынесено постановление о прекращении уголовного дела и уголовного преследования указанного

лица.

Далее прокурором был заявлен иск о взыскании с генерального директора общества в бюджет Российской Федерации денежных средств в счет возмещения ущерба, причиненного преступлением.

В обоснование своих требований прокурор указывал, что в ходе проведенной налоговым органом выездной налоговой проверки общества выявлено, что генеральный директор общества путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений умышленно уклонился от уплаты налога на добавленную стоимость.

Отказывая в удовлетворении иска, суды исходили из того, что вина в причинении ущерба государству приговором суда не установлена, постановление о прекращении уголовного дела в связи с истечением срока давности уголовного преследования преюдициального значения не имеет.

Отменяя судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение Судебная коллегия по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации указала, что для правильного разрешения спора суду в настоящем случае надлежало установить, исполнена ли обязанность по уплате налога на добавленную стоимость юридическим лицом, кто является виновным в такой неуплате и, соответственно, причинении государству ущерба, а вывод суда о том, что вина генерального директора общества в причинении государству ущерба приговором суда не установлена, не может являться основанием к отказу в удовлетворении исковых требований о взыскании ущерба, причиненного преступлением. При этом постановление о прекращении уголовного дела является одним из доказательств по делу и подлежит оценке наряду с другими доказательствами в их совокупности.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.11.2016 № 58-КГПР16-22 (прокурор Железнодорожного района г. Хабаровска в интересах Российской Федерации против генерального директора ООО "Контур - Дальний Восток").

Применение налоговыми органами расчетного метода в целях исчисления налоговых обязательств налогоплательщиков.

4. Допустимость применения расчетного метода исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями или бездействием налогоплательщика, не обеспечившего надлежащее оформление учета своих доходов и расходов.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что между налогоплательщиком и его взаимозависимыми контрагентами, находящимися на упрощенной системе налогообложения и зарегистрированными незадолго до совершения спорных операций, произведены сделки по купле-продаже недвижимого имущества. После приобретения объектов недвижимости у налогоплательщика, данные организации осуществляли сдачу приобретенного имущества в аренду.

Экспертизой, проведенной на основании решения налогового органа установлено многократное отклонение цены, указанной в договорах купли-продажи зданий, от рыночного уровня цен.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации согласилась с выводами налогового органа о том, что такое отклонение цен ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях, что с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии.

Поскольку операции по реализации имущества отражены обществом в целях налогообложения недостоверно, Судебная коллегия указала на то, что подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ не исключает возможность определения размера недоимки как применительно к установленным главой 14.3 Налогового кодекса РФ методам, используемым при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, так и на основании сведений о рыночной стоимости объекта оценки, если с учетом всех обстоятельств дела эти сведения позволяют сделать вывод не о точной величине, но об уровне дохода, который действительно мог быть получен при совершении сделок аналогичными налогоплательщиками.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 (ООО "Деловой центр Минаевский" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве).

5. Существенность и выраженность отклонения примененной налогоплательщиком цены от рыночного уровня в совокупности с иными обстоятельствами совершения спорных операций, имеет юридическое значение, если при проведении камеральной или выездной налоговой проверки установлены признаки получения необоснованной налоговой выгоды.

Инспекцией установлено необоснованное включение налогоплательщиком в состав налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость сумм, перечисленных контрагенту при приобретении земельного участка и находящихся на нём строений. Налоговый орган сделал вывод о том, что налогоплательщик приобрёл спорное недвижимое имущество, занизив стоимость земельного участка и завысив стоимость зданий. Указанные действия привели к необоснованному увеличению налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, так как реализация земельных участков, в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ, не облагается указанным налогом. При этом заявленные налогоплательщиком к вычету суммы налога на добавленную стоимость не были уплачены его контрагентом в бюджет, в связи с чем в нём не сформирован источник для возмещения суммы данного налога.

Учитывая наличие доказательств согласованности действий контрагентов и общества, действия которых не были обусловлены разумными экономическими причинами, а также наличие только цели получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычетов по налогу на добавленную стоимость, суды пришли к выводу о правомерности определения налоговым органом рыночной цены сделки в целях корректировки налоговых обязательств общества.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.08.2016 № 305-КГ16-9205 по делу № А40-71974/2015 (ООО "Офис Риэлти" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве).

6. Отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки.

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки установлено, что налогоплательщик и взаимозависимое с ним лицо в проверяемом периоде реализовали земельные участки и объекты недвижимости физическим лицам по заниженной цене, которые через небольшой промежуток времени реализовали данные земельные участки с минимальной наценкой также взаимозависимым с проверяемым обществом лицам. По мнению налогового органа данные сделки позволили передать взаимозависимым лицам земельные участки с минимальной уплатой налогов и с сохранением при этом права на применение упрощенной системы налогообложения.

Доначисление спорных сумм налогов произведено инспекцией в результате применения к сделкам общества положений статей 20, 40 Налогового кодекса РФ и методов определения рыночной цены, предусмотренных главой 14.3 раздела V.1. Налогового кодекса РФ, вследствие чего общество утратило с IV квартала 2010 года право на применение упрощенной системы налогообложения и было переведено инспекцией на общую систему налогообложения.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации признала правильными выводы судов первой и апелляционной инстанций о том, что налоговым органом не доказано получение обществом необоснованной налоговой выгоды, а также наличие взаимозависимости между физическими лицами и обществом в связи с чем признала неправомерным перерасчет налоговых обязательств общества посредством определения рыночных цен по сделкам купли-продажи объектов недвижимости.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 01.12.2016 № 308-КГ16-10862 по делу № А32-2277/2015 (ООО "Акванарк" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу-курорту Анапа).

Необоснованная налоговая выгода.

7. Противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (ООО "Центррегионуголь" против Инспекции Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве).

Налог на добавленную стоимость.

8. Обязанность продавца уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом - выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ, то есть посредством счета-фактуры, а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Налогоплательщик, осуществляя в проверяемом периоде воздушные перевозки пассажиров и багажа, включая международные перевозки, пользовался услугами наземного обслуживания воздушных судов в различных аэропортах, которые в силу подпункта 22 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ освобождены от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

При этом контрагент общества выставял обществу по оказанным услугам счета-фактуры с выделенным налогом на добавленную стоимость, суммы которого общество в свою очередь предъявляло к вычету.

Суд первой инстанции согласился с позицией налогоплательщика. Однако судом апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменено. Суд кассационной инстанции согласился с выводами апелляционной инстанции.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты апелляционной и кассационной инстанций указала на несостоятельность выводов судов относительно несоответствия счетов-фактур требованиям статьи 169 Налогового кодекса РФ, указывая, что по спорным счетам-фактурам, в которых выделена сумма налога на добавленную стоимость, вычет возможен с учетом положений пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ и позиции, отраженной в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.06.2014 № 17-П.

При этом Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации согласилась с выводами налогового органа о том, что под услугами по обслуживанию воздушных судов непосредственно в аэропортах Российской Федерации и воздушном пространстве Российской Федерации в целях применения подпункта 22 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, следует понимать любые услуги, оказанные авиакомпаниями (заказчику) в рамках заключенных договоров и направленные на подготовку воздушного судна к вылету с пассажирами, багажом и грузом, поскольку, такие услуги являются составной частью обслуживания воздушных судов в аэропортах и представляют собой комплекс мер, направленных на осуществление воздушной перевозки.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640 по делу № А40-79255/2014 (ООО "Авиакомпания Когалымавиа" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве).

9. Дополнительная плата в виде компенсации затрат арендодателя на уплату земельного налога, имеет прямое отношение к договору аренды и связана с оплатой за аренду земельных участков, а потому подлежит учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.

Между обществом (арендодатель) и контрагентом (арендатор) заключены договоры долгосрочной аренды земельных участков, согласно которым арендная плата уплачивается в твердой сумме. При этом арендатор возмещает арендодателю сумму

земельного налога, начисленного на земельные участки, являющиеся предметом рассматриваемых договоров.

Налоговый орган пришел к выводу, что полученные Обществом денежные средства подлежат в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.

Верховным Судом Российской Федерации поддержаны выводы нижестоящих судов и налогового органа о том, что спорные суммы, являющиеся компенсацией расходов общества по уплате земельного налога за переданные в аренду земельные участки, имеют прямое отношение к сдаче указанных земельных участков в аренду и фактически являются дополнительной платой по договорам аренды, которая подлежит учету в налоговой базе по налогу на добавленную стоимость.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 12.08.2016 № 305-КГ16-10312 по делу № А40-144005/2015 (ООО "Первая Ипотечная Компания - Регион (Пермь)" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по городу Москве).

10. Многоквартирный дом (как здание в целом) является объектом производственного (жилого) назначения независимо от наличия в нем нежилых помещений.

Судами установлено, что в проверяемый период общество осуществляло, в частности, строительство многоквартирных жилых домов со встроенными помещениями и автостоянками.

Основанием увеличения обществу налоговой базы по налогу на добавленную стоимость явился вывод инспекции о том, что нежилые помещения, оконченные строительством в многоквартирных жилых домах, и автостоянки являются объектами производственного назначения, предназначенными для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), поэтому стоимость услуг застройщика (общества) должна быть включена в выручку при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

Отменяя решение налогового органа в данной части суды указали, что определения понятия "объект производственного назначения" Налоговый кодекс РФ не содержит. Законодатель указал лишь характеризующий критерий, обусловленный предназначением таких объектов, - использование их в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Однако доказательств, свидетельствующих о производственном назначении приведенных нежилых помещений и автостоянок, налоговым органом не приведено и в материалы дела не представлено.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 21.09.2016 № 302-КГ16-11410 по делу № А78-10467/2015 (ООО "Тантал" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Чите).

11. Субсидии, полученные налогоплательщиками из бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, источником финансового обеспечения которых являлись, в том числе, целевые межбюджетные трансферты, предоставленные из

федерального бюджета, не могут рассматриваться как субсидии из средств федерального бюджета.

Инспекция пришла к выводу о неправомерном заявлении предприятием к вычету суммы налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, полученным от подрядчиков в отношении выполненных строительных работ, финансируемых по инвестиционной программе за счет бюджетных средств. По мнению инспекции, предприятие не имеет права на налоговый вычет, поскольку не понесло расходов на приобретение товаров (работ, услуг), в том числе по налогу на добавленную стоимость, так как налог был фактически оплачен за счет средств федерального бюджета, при этом денежные средства, выделенные налогоплательщику из федерального бюджета в рамках инвестиционной программы, являются целевыми, а не собственными денежными средствами предприятия.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов трех инстанций о правомерном принятии налогоплательщиком спорных сумм налога на добавленную стоимость к вычету, поскольку полученные предприятием из бюджета муниципального образования бюджетные средства не могут рассматриваться как субсидии из средств федерального бюджета, из которых оплачивается налог на добавленную стоимость, предъявленный подрядными организациями при выполнении работ по строительству и реконструкции объектов основных средств данного предприятия.

При этом правовая позиция о том, что в целях применения подпункта 6 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ поступившие из федерального бюджета денежные средства в виде субсидий становятся собственными доходами бюджета субъекта Российской Федерации, имеющими целевое назначение, была также сформулирована в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 19.11.2015 № 310-КГ15-8772 и от 21.01.2016 № 310-КГ15-13228.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 06.09.2016 № 303-КГ16-10654 по делу № А73-7805/2014 (МУП "Горводоканал" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Комсомольску-на-Амуре Хабаровского края).

12. Налог на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), которые используются исключительно в необлагаемой данным налогом деятельности, вычету не подлежит, даже если доля совокупных расходов налогоплательщика на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет менее 5 процентов.

Между контрагентом, являющимся юридическим лицом, зарегистрированным в соответствии с законодательством КНДР, и обществом (генподрядчик) были заключены контракты на выполнение работ по реконструкции верхнего строения железнодорожного пути и работ по развитию контейнерного терминала в порту Раджин (КНДР).

В соответствии с условиями указанных контрактов обществом были приобретены материалы для выполнения работ, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

При этом общество определило, что доля его совокупных расходов на реализацию работ, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет во всех периодах менее 5 процентов. На этом основании налог на добавленную стоимость в полном объеме был принят обществом к вычету.

Однако судами отклонен как основанный на неверном толковании норм права довод общества о том, что абзац 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ позволяет налогоплательщику в данном случае принять к вычету весь предъявленный налог на добавленную стоимость. Суды пришли к выводу, что к операциям по приобретенным товарам, используемым только для не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, не могут быть применены правила, установленные абзацем 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537 по делу № А40-65178/2015 (АО "РЖДстрой" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6).

13. Правом на налоговый вычет и возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных налогоплательщику его поставщиками может воспользоваться только налогоплательщик, приобретающий соответствующие товары (работы, услуги) с целью осуществления налогооблагаемой деятельности на территории Российской Федерации.

Общество по договорам морской перевозки оказывало услуги по транспортировке рыбопродукции из района вылова за пределами 12-мильной зоны (в исключительной экономической зоне Российской Федерации) до конечного покупателя (порты Южной Кореи и Китая). При этом перевозка рыбопродукции осуществлялась заявителем через порт Владивосток, где происходило ее таможенное оформление. Полагая, что оказание услуг по перевозке товара происходит на территории Российской Федерации (с учетом захода в порт Владивосток), заявитель облагал данные услуги налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, а также принимал к вычету суммы указанного налога, связанные с данными услугами.

Налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу о том, что местом оказания услуг по перевозке рыбопродукции территория Российской Федерации не является, поскольку район промысла не относится к территории Российской Федерации, а соответственно, пункт отправления находится за пределами ее территории. Учитывая, что местом реализации услуг по перевозке территория Российской Федерации не является (соответственно, данная операция относится к категории необлагаемых налогом на добавленную стоимость, в том числе по ставке 0 процентов), налоговый орган признал незаконным принятие заявителем к вычету сумм налога на добавленную стоимость в отношении данных услуг.

Примененные в указанном споре нормы права по мнению заявителя, носят неопределенный характер, что не позволяет применять ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении услуг по перевозке экспортируемых товаров.

Однако Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения не содержат неопределенности, а потому сами по себе в системе действующего правового регулирования не нарушают его конституционных прав как налогоплательщика в указанном им аспекте указав, что если реализация услуг происходит не на территории Российской Федерации, объекта обложения налогом на добавленную стоимость не возникает, в результате чего не возникает права на налоговый вычет и возмещение сумм налога на добавленную стоимость.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2016 № 024-О (по жалобе ООО "Дальтрансфлот").

14. Правовой статус органов местного самоуправления позволяет признавать их плательщиками налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, и, соответственно, возлагать на них обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость в случае, если указанное имущество реализуется физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1719-О (по жалобе Комитета по управлению муниципальным имуществом муниципального образования "Юргинский городской округ").

Вопросы уплаты налога на добавленную стоимость по сделкам с органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления рассмотрены также в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.01.2011 № 10067/10 по делу № А50-32345/2009.

Налог на прибыль организаций.

15. Нормы статей 275, 309 и 310 Налогового кодекса РФ и Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 регламентируют применение пониженной ставки налога с дивидендов, определяемой на дату выплаты дивидендов при одновременном соблюдении условий касательно доли и объема участия в уставном капитале.

Инспекция пришла к выводу о неправомерном исчислении обществом налога на доходы иностранной организации по ставке 5 процентов, предусмотренной подпунктом "а" пункта 1 статьи 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 "Об избежании двойного налогообложения..." (далее в данном пункте - Конвенция), в отношении дивидендов, выплаченных в 2014 году, начисленных за 2012-2013 годы в пользу иностранной компании, так как общество обязано было исчислить и удержать налог на доходы иностранных организаций по ставке 15 процентов в отношении дивидендов, выплаченных за 2012 год в связи с невыполнением обществом условия участия в российской компании в размере более 100000 долларов США, установленного Конвенцией от 13.04.2000 для применения ставки 5 процентов в периоде, за который выплачены дивиденды.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию налогоплательщика и арбитражного суда кассационной инстанции о том, что соблюдение условий касательно доли участия и объема участия, установленных статьей Конвенции "Дивиденды" в целях применения положений статей 275, 309 и 310 Налогового кодекса РФ и Конвенции, необходимо учитывать на дату выплаты дивидендов. На дату выплаты дивидендов указанные условия участия в российской компании обществом были соблюдены.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.07.2016 № 307-КГ16-8606 по делу № А05-6325/2015 (ОАО "Архангельский целлюлозно-бумажный комбинат" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы

по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу).

16. Увольнение работника является завершающим этапом его вовлечения в деятельность налогоплательщика, в связи с чем вывод о несоответствии расходов, производимых при увольнении работников, требованиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ не может следовать из того факта, что работник в дальнейшем не сможет приносить доход организации результатом своего труда.

Однако это не означает, что экономически оправданными могут признаваться расходы, произведенные вне связи с экономической деятельностью налогоплательщика, то есть, по существу направленные на удовлетворение личных нужд уволенных граждан за счет бывшего работодателя.

Общество учло суммы компенсаций, выплаченных увольняемым работникам на основании соглашений о расторжении трудовых договоров, при исчислении налога на прибыль организаций в составе расходов.

Судами установлено, что прекращение трудовых отношений имело место не по указанным в пункте 9 статьи 255 Налогового кодекса РФ вынужденным для работников причинам, а по обоюдному согласию сторон трудового договора. Несмотря на это, в соглашениях о расторжении трудовых договоров предусмотрено осуществление в пользу работников выплат, названных "компенсациями".

Экономическая оправданность затрат на выплату "компенсаций" увольняемым работникам, с точки зрения общества состояла в минимизации затрат, имея в виду, что в случае увольнения работников по сокращению штата им причитались бы большие суммы выплат.

Учитывая, что доказательства того, что фактически налогоплательщик преследовал цель уменьшения численности работников, в материалах дела отсутствовали, хотя данное обстоятельство требует выяснения, Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации дело направлено на новое рассмотрение.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отметила, что выплаты, производимые на основании соглашений о расторжении трудового договора, могут выполнять как функцию выходного пособия (заработка, сохраняемого на относительно небольшой период времени до трудоустройства работника), так и по существу выступать платой за согласие работника на отказ от трудового договора.

При этом на налогоплательщике лежит бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенных выплат и их экономическую оправданность.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015 (ООО "Парламент Продакшн" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по крупнейшим налогоплательщикам).

17. Положения Федерального закона № 178-ФЗ "О внесении изменений в статью 288.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", которыми внесены изменения в порядок применения льготы по налогу на прибыль организаций, не могут распространяться на правоотношения, связанные с уплатой налога на

имущество организаций, поскольку объектом обложения налогом на имущество организаций является иное экономическое основание, а не прибыль, как таковая.

Включенная в реестр резидентов Особой экономической зоны Калининградской области в декабре 2006 года организация начала применять льготу по налогу на имущество организаций только с 2007-го, тогда как в соответствии с пунктом 3 статьи 385.1 Налогового кодекса РФ нулевая ставка по налогу на имущество организаций применяется в течение шести календарных лет с даты включения налогоплательщика в реестр резидентов Особой экономической зоны. В компании посчитали, что льготный период необходимо считать именно с 1 января года, следующего за годом включения в реестр, по аналогии с льготным периодом по налогу на прибыль организаций для резидентов Особой экономической зоны, что позволило применить льготу также за 2012 год.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддержала налоговый орган в том, что изменения указанным законом внесены только в статью 288.1 Налогового кодекса РФ и касались исчисления льготного периода по налогу на прибыль организаций, а действующий порядок исчисления периода применения льготных ставок по налогу на имущество организаций сохранен. Таким образом, в данном споре льготная налоговая ставка по налогу на имущество организаций для резидентов Особой экономической зоны подлежит применению организацией с 2006 по 2011 год.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.11.2016 № 307-КГ16-7941 по делу № А21-7635/2014 (ООО "А-Инвестмент Групп" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Калининградской области).

Налог на доходы физических лиц.

18. Сам по себе факт расходования налогоплательщиком денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получение дохода, облагаемого налогом на доходы физических лиц, в сумме, равной израсходованным средствам. Факт приобретения имущества подтверждает лишь то, что налогоплательщиком в налоговом периоде понесены соответствующие расходы. Бремя доказывания факта получения налогоплательщиком налогооблагаемого дохода возлагается на налоговый орган.

Налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика недоимки по налогу на доходы физических лиц за 2012 и 2013 годы, а также суммы пени.

При этом сумму налога на доходы физических лиц, подлежащую уплате инспекция определила расчетным путем исходя из стоимости приобретенных налогоплательщиком транспортных средств, являющихся, по мнению налогового органа, доходом, полученным им в натуральной форме, уменьшив указанную сумму на размер подтвержденных доходов.

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Российской Федерации не согласилась с такими выводами указав, что сумма израсходованных налогоплательщиком денежных средств на покупку автомобилей не могла рассматриваться налоговым органом в качестве объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц.

Кроме того, Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации отмечено, что налоговым органом не соблюден предусмотренный законодательством о налогах и сборах

порядок взыскания недоимки по налогу.

Требование об уплате налога на доходы физических лиц, порядок направления которого урегулирован главой 10 Налогового кодекса РФ, в адрес налогоплательщика не направлялось, следовательно, взыскание налога производилось налоговым органом в нарушение положений статьи 48 Налогового кодекса РФ.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 27.07.2016 № 57-КГ16-6 (Инспекция Федеральной налоговой службы России по городу Белгороду против Геврасева С.М.).

Аналогичные выводы отражены в обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 23.12.2015 (пункт 1 раздела "Судебная коллегия по административным делам").

19. Доходом для целей обложения налогом на доходы физических лиц федеральный законодатель признает лишь экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, возникающую у физического лица при осуществлении им хозяйственной деятельности. Такой подход позволяет на практике вывести из-под налогообложения выплаты, носящие, например, компенсационный характер или характер возмещения ущерба.

Судом в пользу физического лица были взысканы неустойка и штраф, предусмотренные Законом Российской Федерации от 07.02.1992 № 2300-I "О защите прав потребителей". Впоследствии решением налогового органа налогоплательщик привлечен к ответственности за неуплату налога на доходы физических лиц с указанных сумм. Налогоплательщику отказано в удовлетворении требования о признании незаконным решения налогового органа. При этом суд пришел к выводу, что суммы неустойки и штрафа носят штрафной, а не компенсационный характер и являются экономической выгодой налогоплательщика.

Конституционный Суд Российской Федерации отказывая в принятии жалобы налогоплательщика к рассмотрению указал, что в отношении неустойки и штрафа, выплачиваемых в соответствии с действующим гражданским законодательством (в частности, в соответствии со статьей 330 Гражданского кодекса РФ), характер соответствующих выплат для целей налогообложения должен определяться применительно к фактическим обстоятельствам конкретного дела - исходя из того, возникает ли при получении у налогоплательщика экономическая выгода или нет.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1460-О (по жалобе Фроловой В.В.).

20. Право на применение имущественного налогового вычета в равной мере признается за каждым из супругов, за счет общего имущества которых были понесены расходы на приобретение жилья при условии, что общая сумма предоставленного каждому из супругов вычета остается в пределах единого максимального размера, а сам вычет заявляется в отношении одного и того же объекта недвижимости.

В связи с приобретением квартиры налогоплательщиком подана в инспекцию налоговая декларация за 2011 год, в которой в том числе был заявлен имущественный налоговый вычет

2000000 рублей.

Однако в дальнейшем налогоплательщиком подана уточненная декларация, в которой о предоставлении имущественного налогового вычета в связи с приобретением указанной квартиры не заявлено.

Также указанный налогоплательщик с супругом подали в налоговую инспекцию заявление о распределении имущественного налогового вычета в связи с приобретением названной квартиры в размере 2000000 рублей, согласно которому право на получение вычета было предоставлено супругу налогоплательщика.

Решениями налогового органа супругу налогоплательщика отказано в предоставлении заявленных имущественных налоговых вычетов.

При этом налоговым органом предложено подтвердить налогоплательщику ранее заявленный имущественный налоговый вычет.

Разрешая заявленные требования, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры был заявлен и предоставлен физическому лицу, которое не имеет права отказаться от него, в связи с чем его супруг не имеет права на предоставление такого вычета.

Судебной коллегией по административным делам Верховного Суда Российской Федерации указано, что отказ от уже предоставленного решением налогового органа имущественного налогового вычета в соответствии с действующим налоговым законодательством невозможен. Вместе с тем исходя из положений статьи 254 Гражданского кодекса РФ и статьи 34 Семейного кодекса РФ имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, каждый из супругов имеет право на имущественный налоговый вычет независимо от того, на имя кого из супругов оформлено право собственности на объект недвижимости и платежные документы.

Учитывая, что налогоплательщиком в 2011 году имущественный налоговый вычет в размере фактически произведенных расходов на приобретение квартиры использован не полностью, остаток может быть использован его супругом, так как данные расходы произведены за счет их общего имущества.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 58-КГ16-12 (физические лица против ИФНС России по Индустриальному району г.Хабаровска).

21. Право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента регистрации права собственности на жилой дом.

Налоговый орган отказал налогоплательщику в предоставлении имущественного налогового вычета, связанного с расходами на приобретение объекта незавершенного строительства, поскольку им не были представлены документы, подтверждающие право собственности на жилой дом. Суд общей юрисдикции согласился с выводом налогового органа, указав также, что в представленных налогоплательщиком правоустанавливающих документах не установлен статус данного объекта как жилого дома.

Примененные в указанном споре нормы права по мнению налогоплательщика ограничивают его в праве на применение имущественного налогового вычета в

отношении не оконченного строительством жилого дома.

Однако Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что оспариваемые законоположения позволяют налогоплательщикам при соблюдении установленных налоговым законом условий воспользоваться правом на соответствующий имущественный налоговый вычет, указав что статьей 220 Налогового кодекса РФ предусмотрен порядок получения имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительством) на территории Российской Федерации, согласно которому для реализации права на соответствующий имущественный налоговый вычет налогоплательщик представляет документы, подтверждающие право собственности на жилой дом. Соответственно, в данном случае право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на доходы физических лиц на сумму имущественного налогового вычета возникает с момента регистрации права собственности на жилой дом. При этом налогоплательщик вправе уменьшить ее на сумму имущественного налогового вычета в предельно допустимом размере - с учетом суммы как расходов на приобретение не оконченного строительством жилого дома, так и расходов по его достройке (подпункт 3 пункта 3 статьи 220 Налогового кодекса РФ).

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2016 № 1806-О (по жалобе Ворониной Т.Е.).

Водный налог.

22. Осуществление забора воды для водоснабжения садоводческих обществ, гаражных кооперативов, больниц, учреждений санаторно-курортной сферы по своей правовой природе не является водоснабжением населения, поскольку данные помещения не предназначены для постоянного проживания граждан, являются местом их временного пребывания и не подпадают под понятие жилого помещения, в связи с чем применение обществом в данном случае льготной ставки водного налога является неправомерным.

Основанием для начисления водного налога послужил вывод инспекции о том, что при исчислении налога общество неправомерно применило льготную ставку, предусмотренную при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения (пункт 3 статьи 333.12 Налогового кодекса РФ) в отношении нужд организаций и индивидуальных предпринимателей.

Льготная ставка применялась налогоплательщиком при исчислении водного налога в отношении объема воды, отпущенной спорными категориями абонентов: садоводческим обществам гаражным кооперативам; больницам; учреждениям санаторно-курортной сферы (гостиницы, санатории, пансионаты, базы и дома отдыха, туристические лагеря), в силу того, что указанные категории абонентов фактически используют воду для питьевого и хозяйственно-бытового снабжения находящихся у них (пребывающих) физических лиц.

Признавая неправомерным применение обществом пониженной ставки водного налога для указанных учреждений, судебные инстанции руководствовались тем, что в целях применения пункта 3 статьи 333.12 Налогового кодекса РФ под водоснабжением населения понимается обеспечение питьевой водой по договорам, абонентами по которым выступают физические лица, а также организации, в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении которых находятся жилищный фонд и объекты инженерной инфраструктуры; организации, уполномоченные оказывать коммунальные услуги населению, проживающему в государственном (ведомственном), муниципальном

или общественном жилищном фонде; товарищества и другие объединения собственников, которым передано право управления жилищным фондом.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.08.2016 № 308-КГ16-9865 по делу № А32-25791/2015 (ООО "Югводоканал" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Крымску Краснодарского края).

Налог на добычу полезных ископаемых.

23. При отсутствии утвержденных в установленном порядке нормативов потерь добычи полезного ископаемого, фактические потери считаются сверхнормативными и подлежат налогообложению по ставке, установленной пунктом 2 статьи 342 Налогового кодекса РФ.

Налоговым органом доначислен обществу налог на добычу полезных ископаемых в связи с тем, что в нарушение статьи 336 Налогового кодекса РФ налогоплательщиком из объекта налогообложения налога на добычу полезных ископаемых в рассматриваемых налоговых периодах исключены фактические технологические потери, на которые соответствующие нормативы в установленном порядке не утверждены, в связи с чем налогоплательщиком допущено занижение количества добытого полезного ископаемого, подлежащего налогообложению по общеустановленной ставке - 6%.

Отказывая обществу в удовлетворении требований, суды установили, что общество согласовало только нормативные эксплуатационные потери добычи полезного ископаемого в размере 4,5%, утвержденные в составе проектной документации, в то время как технологические потери обществом согласованы не были. В связи с изложенным суды пришли к выводу о том, что установленные инспекцией в ходе проверки фактические потери полезного ископаемого являются сверхнормативными и подлежат обложению налогом на добычу полезных ископаемых.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.11.2016 № 302-КГ16-14748 по делу № А78-3803/2015 (ЗАО "Рудник Апрельково" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Забайкальскому краю).

По вопросу учета потерь полезного ископаемого в целях налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых следует учитывать также Определение Верховного Суда Российской Федерации от 26.03.2015 № 302-КГ15-1144 по делу № А78-6124/2013 и Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.02.2013 № 12232/12 по делу № А19-16360/2011.

24. Если технологический цикл по добыче полезного ископаемого заканчивается получением золотосодержащих полупродуктов, объектом по налогу на добычу полезных ископаемых является полупродукт, в силу чего налогоплательщик обоснованно применял для определения стоимости полезного ископаемого способ оценки, указанный в пункте 3 статьи 340 Налогового кодекса РФ (исходя из цены реализации добытого полезного ископаемого - флотоконцентрата).

Судами установлено, что технологический цикл общества по добыче полезного ископаемого заканчивается получением двух золотосодержащих полупродуктов - флотоконцентрата и (или) сплава Доре, в зависимости от сорта руды.

На основании данного обстоятельства налоговый орган пришел к выводу, что обществом добыты драгоценные металлы, следовательно оценка их стоимости определяется исходя

из цен реализации химически чистого металла, без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. Стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла (пункт 5 статьи 340 Налогового кодекса РФ).

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов трех инстанций о правомерности применения обществом для определения стоимости полезного ископаемого способа оценки, указанного в пункте 3 статьи 340 Налогового кодекса РФ (исходя из цены реализации добытого полезного ископаемого - флотоконцентрата), поскольку объектом по налогу на добычу полезных ископаемых у общества являлся именно золотосодержащий концентрат, а не химически чистый металл.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 09.09.2016 № 303-КГ16-10595 по делу № А80-168/2015 (ООО "Золоторудная компания "Майское" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Чукотскому автономному округу).

25. Определение степени выработанности запасов конкретного участка недр необходимо производить по всему участку недр, границы которого указаны в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным объектам разработки - пластам залежам, горизонтам или месторождениям соответствующего участка.

В ходе проверки инспекцией установлено, что общество имеет лицензию на право пользования недрами с целью геологического изучения недр и добычи нефти и газа на Среднеюрольском участке. Участок недр имеет статус горного отвода и включает в себя три нефтяных месторождения.

Обществом произведено исчисление налога на добычу полезных ископаемых по одному из месторождений с применением коэффициента выработанности (Кв) равным 0,3.

Доначисляя налог, инспекция указала, что общество при исчислении налога на добычу полезных ископаемых неправомерно применило к налоговой ставке коэффициент выработанности в размере 0,3, что повлекло занижение подлежащего к уплате в бюджет налога на добычу полезных ископаемых, поскольку указанный коэффициент необходимо рассчитывать по Среднеюрольскому участку недр в целом, границы которого указаны в лицензии на право пользования недрами, а не по отдельным объектам разработки - пластам, залежам, горизонтам или месторождениям соответствующего участка.

Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию судов и налогового органа указав, что геологические и горные отводы не образуют самостоятельных участков недр и являются единым участком недр в рамках лицензии.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.12.2016 № 304-КГ16-13667 по делу № А67-6084/2015 (ООО "ННК-Восточная транснациональная компания" против Инспекции Федеральной налоговой службы по г.Томску).

Специальные налоговые режимы.

26. Механизм правового регулирования упрощенной системы налогообложения предполагает право налогоплательщиков самостоятельно, с учетом специфики осуществляемой ими хозяйственной деятельности, выбрать объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов).

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.14 Налогового кодекса РФ объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно с начала налогового периода, которым признается календарный год, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения, но в течение налогового периода налогоплательщик менять объект налогообложения не может.

Данные выводы содержатся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 № 1459-О (по жалобе Туманиной Е.М.).

27. Субъекты Российской Федерации вправе устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости от количества обособленных объектов (площадей), при этом следует учитывать, что максимальный размер потенциально возможного дохода по рассматриваемому виду деятельности по отношению к установленному Налоговым кодексом РФ может быть увеличен не более чем в десять раз.

Инспекцией предпринимателю был выдан патент в отношении вида деятельности - сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества. Так как у налогоплательщика находилось в собственности три обособленных объекта недвижимости при расчете суммы налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, инспекцией применена налоговая база в размере 5 миллионов рублей по каждому обособленному объекту (15 миллионов рублей по трем объектам) на основании Закона Республики Бурятия от 26.11.2002 № 145-III "О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации".

Однако Верховный Суд Российской Федерации согласился с выводами налогоплательщика и суда кассационной инстанции о том, что максимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода по рассматриваемому виду деятельности для заявителя не мог превышать величины 10 миллионов рублей, увеличенной на коэффициент-дефлятор. Указанный максимальный размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода рассчитывается исходя из 1 миллиона рублей (пункт 7 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ) увеличенного не более чем в 10 раз по виду деятельности - сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности (подпункт 4 пункта 8 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ).

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 16.11.2016 № 302-КГ16-15053 по делу № А10-6042/2015 (индивидуальный предприниматель Саламатин Сергей Александрович против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Республике Бурятия).

Налоговый контроль.

28. Справка по форме 2-НДФЛ не является достаточным документом для осуществления контроля за правильностью исчисления удержания и перечисления в бюджет налоговым агентом сумм налога на доходы физических лиц.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки установлено, что обществом был удержан налог на доходы физических лиц из доходов, выплачиваемых физическим лицам, но не перечислен в бюджет. Общество привлечено к налоговой ответственности по статье 123 Налогового кодекса РФ.

Общество не согласилось с решением налогового органа в вышеуказанной части в связи с пропуском инспекцией срока давности взыскания налога поскольку налоговый орган должен был узнать о возникшей просрочке по уплате налога на доходы физических лиц одновременно с представлением налоговым агентом сведений по форме 2-НДФЛ.

Однако Верховный Суд Российской Федерации поддержал позицию инспекции и судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что в отсутствие объективной возможности установления наличия и размера имеющейся у налогового агента задолженности по налогу по каждому случаю выплаты дохода лишь на основании сведений, представленных налогоплательщиком в рамках исполнения требований пункта 2 статьи 230 Налогового кодекса РФ, инспекция в пределах законодательно предоставленных ей полномочий правомерно провела выездную налоговую проверку соблюдения обществом законодательства о налогах и сборах, в рамках которой истребовала и исследовала все имеющиеся у налогового агента первичные документы, вследствие чего установила факты несвоевременного перечисления налога в бюджет и правомерно начислила пени, привлекла общество к ответственности по статье 123 Налогового кодекса РФ и предложила перечислить суммы удержанного, но не перечисленного налога на доходы физических лиц.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 07.11.2016 № 302-КГ16-10998 по делу № А58-515/2015 (ООО "Рекламный магазин" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия)).

29. При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган в рамках камеральной налоговой проверки вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

Налоговым органом проведена камеральная проверка декларации налогоплательщика, в которой заявлено право на возмещение суммы налога на добавленную стоимость из бюджета.

Инспекция по результатам проверки установила наличие схемы во взаимоотношениях с контрагентами, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость.

Суды первой и кассационной инстанции, признавая незаконным решение налогового органа, сослались на то, что предмет камеральных налоговых проверок фактически ограничен налоговой отчетностью, поэтому обстоятельства, послужившие основанием для вынесения оспариваемого решения, выходят за пределы налоговой отчетности, фактически установлены из сведений, не относящихся к предмету камеральной проверки.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской

Федерации оставляя в силе судебный акт апелляционной инстанции пришла к выводу, что к спорным правоотношениям применима норма пункта 8 статьи 88 Налогового кодекса РФ и налоговый орган был правомочен осуществить камеральную проверку с истребованием документов.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014 (ООО "Энергокомплект" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве).

30. При представлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля.

С возражениями на акт выездной налоговой проверки налогоплательщик представил в налоговый орган уточненные налоговые декларации по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу за проверяемый период. Проверка данных уточненных налоговых деклараций была осуществлена налоговым органом в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля. Выводы налогового органа о занижении налогоплательщиком налоговой базы, положенные в основу решения по результатам выездной налоговой проверки, были сделаны с учётом данных, полученных при проверке сведений, содержащихся в уточнённых налоговых декларациях. Тем самым налоговый орган определил действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом.

Суд кассационной инстанции, удовлетворяя заявление предпринимателя, пришел к выводу, что налоговый орган при вынесении решения по результатам проверки не вправе был учитывать данные, содержащиеся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях, инспекция могла провести повторные выездные проверки уточненных налоговых деклараций с составлением актов о выявленных нарушениях.

По мнению суда округа, под видом дополнительных мероприятий налогового контроля инспекцией фактически проведены сокращенные камеральные налоговые проверки уточненных налоговых деклараций и приложенных к ним документов, а также выявлены иные нарушения, не указанные в акте выездной налоговой проверки, но отраженные в решении инспекции, что является существенным нарушением процедуры принятия решения.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, отменяя постановление кассационной инстанции и оставляя в силе судебные акты первой и апелляционной инстанций согласилась с выводами налогового органа о том, что проверка уточненных налоговых деклараций в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля позволила исключить параллельные процедуры выездной проверки и камеральной проверки в отношении одного и того же налога и за тот же налоговый период, налоговым органом не установлены новые правонарушения, при вынесении решения по выездной налоговой проверке приняты во внимание данные уточненных налоговых деклараций и определен действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика перед бюджетом.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 13.09.2016 № 310-КГ16-5041 по делу № А09-6785/2013 (индивидуальный

предприниматель Гавриш Александр Михайлович против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Брянску).

31. Исчисление в излишнем размере налогов, которые учитываются в расходах, не должно квалифицироваться как ошибка при расчете налога на прибыль организаций. Следовательно, излишне исчисленный налог на добычу полезных ископаемых налогоплательщик правомерно включил во внереализационные доходы в периоде, когда была скорректирована база по налогу на добычу полезных ископаемых.

Организация в 2011 году учла в расходах по налогу на прибыль организаций сумму налога на добычу полезных ископаемых, однако в 2013 году она обнаружила, что данный налог был исчислен и уплачен в большем размере.

В 2013 году организация подала уточненные декларации по налогу на добычу полезных ископаемых за 2011 год, в которых уменьшила сумму налога. При этом общество до решения по выездной налоговой проверке также скорректировало базу по налогу на прибыль организаций за 2013 год. Сумму переплаты по налогу на добычу полезных ископаемых организация отразила в доходах.

Инспекция в ходе налоговой проверки пришла к выводу, что налогоплательщик должен был скорректировать базу по налогу на прибыль организаций за тот период, в котором завышены расходы, то есть за 2011 год.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации поддерживая решения суда первой инстанции пришла к выводу, что исчисление в излишнем размере налогов, которые учитываются в расходах, не должно квалифицироваться как ошибка при расчете налога на прибыль организаций. Данная корректировка фактически является новым обстоятельством, которое свидетельствует о том, что переплату по налогу на добычу полезных ископаемых нужно включить во внереализационные доходы в периоде этой корректировки.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 08.11.2016 № 308-КГ16-8442 по делу № А25-269/2015 (ЗАО "Недра" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Карачаево-Черкесской Республике).

32. По смыслу статьи 89 Налогового кодекса РФ, налоговый орган, доначислив по результатам выездной налоговой проверки налог на добычу полезных ископаемых, обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога, если налог на прибыль организаций входит в предмет выездной налоговой проверки.

По результатам выездной налоговой проверки обществу доначислен налог на добычу полезных ископаемых. По мнению налогоплательщика, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций налоговый орган неправоммерно не учел сумму доначисленного по результатам проверки налога на добычу полезных ископаемых, что привело к излишнему доначислению налога на прибыль организаций.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации рассматривая данный спор пришла к выводу, что завершив выездную налоговую проверку налоговый орган, должен обладать всей полнотой информации о налоговых последствиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в

проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Следовательно, налоговый орган обязан уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму доначисленного налога на добычу полезных ископаемых.

Делая данные выводы Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также сослалась на позицию, отраженную в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.07.2010 № 17152/09.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 по делу № А40-126568/2015 (ЗАО "Обънефтегеология" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1).

Привлечение к ответственности.

33. Поскольку недоимка по налогу на добавленную стоимость возникла у налогоплательщика в результате необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета в порядке статьи 176.1 Налогового кодекса РФ (возмещение налога в заявительном порядке), основания для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ, у налогового органа отсутствовали, так как предусмотренный состав правонарушения не охватывает совершенное обществом деяние.

Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 04.07.2016 № 309-КГ16-6729 по делу № А60-25949/2015 (ОАО "Ключевский завод ферросплавов" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области).

Процессуальные вопросы.

34. Такие судебные способы защиты прав налогоплательщиков, как оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов и истребование излишне взысканного налога, являются независимыми, если иное прямо не следует из законодательства. При наличии нескольких возможных способов защиты права налогоплательщик имеет право выбора между ними. Избрав конкретный способ защиты своего права, частный субъект должен соблюдать сроки и процедуры (в том числе досудебные), как они установлены применительно к этому способу защиты права.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к налоговому органу о взыскании излишне взысканных налогов, недоимка по которым образовалась на основании вступившего в законную силу и не обжалованного обществом в судебном порядке решения по выездной налоговой проверке.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды пришли к выводу о том, что при необжаловании обществом решения инспекции, а также при отсутствии с его стороны уточненного декларирования за указанный период, оснований для признания данных сумм в качестве излишне уплаченных (взысканных) не имеется.

Однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя судебные акты нижестоящих судов указала, что в том случае, когда

налогоплательщик инициирует процедуру истребования излишне взысканного налога, суд также, как и при обжаловании ненормативного акта, решает вопрос о законности такого акта, но по результатам такого судебного спора возможно обязательство налогового органа возвратить налог, уже взысканный в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 304-КГ16-3143 по делу № А27-1958/2015 (ООО "Скоморошка-Трейдинг" против Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово).

35. Налогоплательщику (плательщику сборов) в случае взыскания с него излишне сумм налогов, сборов, пошлины представлено право выбора способа защиты своего нарушенного права: как путем обращения в налоговый орган с соответствующим заявлением, так и посредством обращения в суд с имущественным требованием.

С расчетного счета налогоплательщика в безакцептном порядке повторно списаны денежные средства (государственная пошлина), взысканные по судебному акту.

Считая повторное взыскание денежных средств неправомерным, общество обратилось в суд с исковым заявлением.

Судом кассационной инстанции требования налогоплательщика оставлены без рассмотрения по причине того, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменяя состоявшиеся по делу судебные акты пришла к выводу, что выбор способа защиты нарушенного права является правом лица, обратившегося за такой защитой. Следовательно, внесудебный порядок возврата излишне взысканной пошлины не исключает права плательщика на обращение с соответствующим требованием в суд в порядке, установленном статьей 79 Налогового кодекса РФ.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.08.2016 № 309-КГ16-5644 по делу № А76-8183/2015 (ОАО "Торгово-промышленная фирма "Заря" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Челябинской области).

36. Инициировать судебное разбирательство об утрате налоговым органом возможности взыскания налогов, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик.

Данный вывод содержится в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 02.11.2016 № 78-КГ16-43 (Андреев Д.А. против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Санкт-Петербургу).

37. Требование о взыскании с наследника задолженности по транспортному налогу, обязанность по уплате которого лежала на умершем гражданине-налогоплательщике, в пределах стоимости перешедшего к нему наследственного имущества является имущественным спором, возникшим из гражданских правоотношений и подлежит рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.

Данный вывод следует из Определения Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 № 75-КГ16-15 (Инспекция Федеральной налоговой службы по г.Петрозаводску против Гричаниченко Г.В.).

38. Суд кассационной инстанции в силу части 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не наделен полномочиями по переоценке доказательств по делу.

Данные выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 № 305-КГ16-4155 по делу № А40-87379/2014 (ООО "Энергокомплект" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве), а также в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.08.2016 № 309-КГ16-838 по делу № А60-4982/2015 (ООО "Сысертский арматурный завод" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по Свердловской области).

Привлечение к административной ответственности.

39. Общество не использовало специальный банковский счет при приеме денежных средств от физических лиц при продаже авиабилетов и перечислении денежных средств от такой продажи на счет агента в связи с чем обоснованно привлечено к ответственности на основании части 2 статьи 15.1 КоАП РФ.

Верховный Суд Российской Федерации согласился с выводами судов о том, что представленные доказательства (в том числе условия договора о продаже пассажирских перевозок, заключенного между компанией (агентом) и обществом (субагентом)) свидетельствуют о том, что общество действует как платежный субагент на основании указанного договора, так как его основной функцией является продажа авиабилетов, перечисление денежных средств от продажи на счет агента и получение комиссии; помимо продажи билетов общество иных работ (услуг) не выполняет (не оказывает) и сопутствующая деятельность общества по продаже (бронирование, информационные, консультативные и сервисные услуги) обуславливает специфику работы авиакомпаний; общество действует в строгом соответствии с условиями, указанными организациями-перевозчиками, и фактически является оператором по приему платежей за вознаграждение.

Такое общество является платежным агентом, деятельность которого регулируется нормами Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами", в связи с чем оно должно использовать специальный банковский счет для приема платежей.

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 06.07.2016 № 305-АД16-4418 по делу № А40-216411/2015 (ООО "Корпоративный альянс "Турне-Транс" против Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве).

40. Статья 30.17 КоАП РФ содержит исчерпывающий перечень постановлений, которые может вынести суд при рассмотрении жалобы, протеста на вступившие в законную силу постановление по делу об административном правонарушении, решения по результатам рассмотрения жалоб, протестов. При этом не допускается возможность ухудшения положения лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении.

Верховный Суд Российской Федерации поддержал выводы нижестоящих судов о том, что из содержания представленных обществом договоров и фактических обстоятельств дела ООО "Адмирал-Тур" как агент (субагент) оказывает услуги, результатом которых является заключение договора перевозки пассажиров и багажа и последующие расчеты. Таким образом, суды правомерно пришли к выводу, что общество не является платежным агентом в смысле положений Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами".

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 24.10.2016 № 303-АД16-10144 по делу № А37-1433/2015 (ООО "Адмирал-Тур" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области).

41. Товарищество собственников жилья является юридическим лицом, которому вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги, такая организация не является платежным агентом.

Отменяя постановление налогового органа о признании товарищества собственников жилья виновным в совершении правонарушения, предусмотренного частью 2 статьи 15.1 КоАП РФ, а также судебные акты по делу, Верховный Суд Российской Федерации указал, что в соответствии с положениями статьи 155 Жилищного кодекса Российской Федерации товарищество является получателем платы за содержание и ремонт жилого помещения, а также платы за коммунальные услуги в порядке, установленном органами управления товарищества собственников жилья.

С учетом того, что товарищество является юридическим лицом, которому вносится плата за жилое помещение и коммунальные услуги, такая организация не является платежным агентом, поскольку для целей Федерального закона от 03.06.2009 № 103-ФЗ "О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами" она признается поставщиком услуг.

Данные выводы содержатся в Постановлении Верховного Суда Российской Федерации от 05.07.2016 № 306-АД16-4262 по делу № А12-18298/2015 (ТСЖ "Жилсервис" против Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Волгоградской области).

.....

Стороны гражданско-правового договора

Сторонами в договоре выступают те или иные участники гражданского оборота (граждане, юридические лица, Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования), наделенные определенными правами и обязанностями. При этом следует руководствоваться правилами о дееспособности граждан (ст. ст. 21-30 ГК РФ) и правоспособности юридических лиц (ст. 49 ГК РФ).

Для некоторых видов договоров законодательство не предъявляет каких-либо специальных требований к сторонам, для других - Гражданским кодексом РФ или нормами специального законодательства могут быть установлены особенности правового положения сторон договора.

Так, например, в роли агента и принципала могут выступать любые субъекты гражданского права. Обеими сторонами договора займа могут быть как юридические лица и индивидуальные предприниматели, так и граждане.

А вот в качестве сторон в договоре поставки могут выступать только профессиональные участники гражданского оборота, осуществляющие предпринимательскую деятельность (коммерческие организации, некоммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность для достижения своих уставных целей, а также граждане - индивидуальные предприниматели). Нормами специального законодательства установлены особенности правового положения сторон договора возмездного оказания услуг. Так, для осуществления туроператорской деятельности на территории Российской Федерации исполнитель должен быть юридическим лицом и иметь договор страхования гражданской ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору о реализации туристского продукта либо банковской гарантии исполнения обязательств по договору о реализации туристского продукта (ст. 4.1 Федерального закона от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации").

На той или иной стороне договора возможно наличие нескольких участников (например, ст. 707 ГК РФ допускает множественность лиц на стороне подрядчика).

Наименования сторон приводятся в преамбуле договора. Сразу после указания наименования сторон в преамбуле договора целесообразно указать условное обозначение сторон, которое будет использоваться в дальнейшем по тексту договора. Это позволит избежать многократного повторения полного наименования сторон.

Каждому виду договоров соответствует свое наименование участников (сторон), которое закреплено в Гражданском кодексе РФ. Так, сторонами договора купли-продажи являются продавец и покупатель, договора подряда - заказчик и подрядчик, договора аренды - арендодатель и арендатор, договора возмездного оказания услуг - заказчик и исполнитель и т. д.

В действующем законодательстве не содержится требований о строгом соответствии наименований сторон, прочей употребляемой в договорах терминологии нормам закона. Употребление иной терминологии не влечет негативных последствий, стороны договора могут именоваться, например, "сторона-1" и "сторона-2".

Вместе с тем необходимо помнить, что следуя ст. 431 ГК РФ суд квалифицирует договор исходя не из его наименования или употребленной терминологии, а из существа регулируемых им обязательств. В этом аспекте соответствующее закону наименование договора и его сторон облегчает разрешение спора судом (и доказывание своей позиции добросовестной стороной) в случае конфликта.

Трудовой договор и договор подряда: сравнительная таблица характеристик и последствий заключения

| Критерий сравнения | Трудовой договор | Договор подряда |
|--|---|---|
| Предмет договора | Выполнение работником трудовой функции (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности) (ст. 57 ТК РФ) | Выполнение определенного задания (заказа, поручения), которое известно в момент заключения договора (ст. 702 ГК РФ) |
| Наиболее важно для работодателя (заказчика) | Сам процесс трудовой деятельности работника | Конкретный результат работы подрядчика |
| Документы, предъявляемые при заключении договора | Перечень документов, предъявляемых лицом, поступающим на работу, установлен ст. 65 ТК РФ | Общего требования предъявлять при заключении договора другой его стороне какие-либо документы, содержащие сведения о данном лице (подтверждающие его статус), |

| | | |
|---|--|--|
| | | гражданское законодательство не устанавливает |
| Наименование сторон договора | Работник и работодатель | Подрядчик и заказчик |
| Последствия отсутствия в договоре обязательных (существенных) условий | Не является основанием для признания трудового договора незаключенным или его расторжения. Трудовой договор должен быть дополнен недостающими сведениями и (или) условиями (часть третья ст. 57 ТК РФ) | Договор признается незаключенным (ст. 432 ГК РФ) |
| Срок действия договора | Как правило, является бессрочным и лишь в отдельных, предусмотренных ТК РФ случаях может быть заключен на определенный срок не более пяти лет (ст. 58 ТК РФ) | В договоре подряда указываются начальный и конечный сроки выполнения работы (ст. 708 ГК РФ). По согласованию между сторонами в договоре могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки). При отсутствии срока договор подряда будет считаться незаключенным. |
| Выполнение работы | Личное выполнение работником трудовой функции (ст. 15 ТК РФ) | Подрядчик вправе привлечь к выполнению работ субподрядчика, если из закона, иных правовых актов, условий обязательства или его существа не вытекает обязанность должника исполнить обязательство лично (п. 1 ст. 313, п. 1 ст. 706 ГК РФ) |
| Организация процесса работы | Работник должен соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, в том числе режим рабочего времени (часть вторая ст. 21 ТК РФ). Работодатель обязан обеспечить работника всем необходимым для выполнения трудовых обязанностей (часть вторая ст. 22 ТК РФ), выплачивать компенсацию за использование сотрудником в работе своего имущества (ст. 188 ТК РФ) и возмещать иные расходы, понесенные в интересах работодателя (ст. 164 ТК РФ) | Подрядчик самостоятельно определяет порядок выполнения возложенных на него договором обязанностей и делает это за свой счет, если иное не предусмотрено договором (п. 1 ст. 704 ГК РФ). Правила внутреннего трудового распорядка на подрядчика не распространяются |
| Социальная защищенность | Для работника предусмотрен ряд гарантий и компенсаций: выходное пособие, оплата больничных и др. | Социальные гарантии и компенсации не предусмотрены |
| Время отдыха | Предусмотрено право работника на: | Время отдыха не регламентируется заказчиком, а определяется |

| | | |
|--|---|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - перерывы в течение рабочего дня (смены); - ежедневный (междусменный) отдых; - выходные дни (еженедельный непрерывный отдых); - нерабочие праздничные дни; - отпуска (ст. 107 ТК РФ) | подрядчиком самостоятельно |
| Порядок и форма оплаты | Работнику выплачивается заработная плата, размер которой зависит от квалификации работника, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда, не реже чем каждые полмесяца (часть первая ст. 132, часть шестая ст. 136 ТК РФ) | Подрядчики получают не заработную плату, а вознаграждение, которое выплачивается в размере и порядке, установленном договором. По общему правилу оплата производится единовременно после окончательной сдачи результатов работы (ст. ст. 709, 711 ГК РФ). |
| Риск недостижения результата труда | Несет работодатель | Несет подрядчик |
| Отношения подчиненности между сторонами | Работник в должностном отношении подчинен работодателю | Отсутствуют. Гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений (п. 1 ст. 1 ГК РФ) |
| Ведение трудовой книжки, оформление приказа о приеме на работу, должностной инструкции, иных кадровых документов | Предусмотрено | Не требуется |
| Направление в командировку | Возможно (ст.ст. 166-168 ТК РФ) | Не предусмотрено |
| Ответственность | Работник может нести и материальную, и дисциплинарную ответственность | Подрядчик может нести только материальную ответственность |
| Возмещение убытков | Работник несет полную материальную ответственность лишь в случаях, предусмотренных ст. 243 ТК РФ | Подрядчики обязаны в полном объеме возместить причиненные ими убытки (ст.ст. 393, 723 ГК РФ) |
| Налогообложение | Выплаты работникам по трудовым договорам облагаются налогом на доходы физических лиц в соответствии с главой 23 НК РФ | Выплаты физлицам-подрядчикам по договорам подряда облагаются налогом на доходы физических лиц в соответствии с главой 23 НК РФ |
| Обязательное социальное страхование | Выплаты работникам по трудовым договорам облагаются взносами на | Вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам |

| | | |
|------|--|---|
| | <p>обязательное социальное страхование в соответствии с главой 34 НК РФ и Федеральным законом от 24.07.1998 N 125-ФЗ</p> | <p>подряда, не включаются в базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством</p> <p>(пп. 2 п. 3 ст. 422 НК РФ).</p> <p>Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование уплачиваются по общим правилам. Выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые застрахованным в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг, облагаются страховыми взносами от НС и ПЗ, если в соответствии с этим договором страхователь обязан уплачивать страховые взносы (ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ)</p> |
| Стаж | <p>Периоды работы включаются в страховой стаж для установления страховых пенсий и в страховой стаж для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам</p> | <p>Периоды деятельности включаются в страховой стаж для установления страховых пенсий, но не включаются в страховой стаж для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам</p> |

Страховые взносы на выплаты в рамках трудовых отношений с 1 января 2017 года

Для организаций и индивидуальных предпринимателей объектом обложения страховыми взносами признаются **выплаты и иные вознаграждения** в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, в частности, в рамках трудовых отношений ([пп. 1 п. 1 ст. 420 НК РФ](#)).

Внимание

Не признаются объектом обложения выплаты в пользу **иностраннх граждан** и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, место расположения которого находится за пределами территории РФ ([п. 5 ст. 420 НК РФ](#)).

НК РФ не содержит определения трудовых отношений, поэтому в силу [п. 1 ст. 11](#) НК РФ этот термин используется в смысле, который придает ему трудовое законодательство.

Согласно [ст. 15](#) ТК РФ трудовые отношения - отношения, основанные на соглашении между работниками и работодателем о личном выполнении работником **за плату трудовой функции**. В соответствии со [ст. 16](#) ТК РФ трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с ТК РФ, а также в результате назначения на должность или утверждения в должности.

[Статьей 129](#) ТК РФ установлено, что заработная плата (оплата труда работника) - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы. При этом заработная плата включает в себя также:

- компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера);

- стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Как и ранее, остается неясность в отношении обложения страховыми взносами сумм среднего заработка, выплачиваемых:

- в период прохождения ими **военных сборов**;

- за дополнительные выходные дни, предоставляемые работникам для ухода за детьми-инвалидами;

- работникам-донорам за дни сдачи крови и предоставляемые в связи с этим дни отдыха;

- работающим беременным женщинам за дни прохождения ими обязательного диспансерного наблюдения;

- работникам, вызываемым к лицу, производящему дознание, следователю, в прокуратуру или в суд в качестве свидетелей, потерпевших, их законных представителей, понятых за все время, затраченное ими в связи с таким вызовом.

Примечание

По мнению Минфина России (см. [письмо](#) от 21.03.2017 N 03-15-06/16239), социальные выплаты, производимые в виде дополнительного пособия по уходу за ребенком до трех лет, оплаты дополнительного родового отпуска, компенсации работникам стоимости путевок, компенсации за нарушение работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты выходных дней за участие в добровольной народной дружине, оплаты нерабочих дней по семейным обстоятельствам, возмещения работникам стоимости медикаментов, оплаты стоимости лечения работников, не поименованы в перечне [ст. 422](#) НК РФ и, следовательно, подлежат обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Можно сделать вывод, что объектом обложения страховыми взносами являются не любые выплаты работнику по месту его работы, а лишь начисленные ему за определенный трудовой результат, а также стимулирующие выплаты. Если выданная сумма не связана с трудовой деятельностью, то независимо от наличия трудового договора она не должна облагаться взносами. В частности, речь идет о так называемых соцвыплатах.

История вопроса

Разъяснений по вопросам применения [пп. 1 п. 1 ст. 420](#) НК РФ пока мало, судебная практика сложится не сразу. Однако из новых формулировок можно сделать вывод, что однозначной трактовки ожидать не приходится, соцвыплаты работникам по-прежнему останутся фактором риска.

Так, например, в [письме](#) Минфина России от 07.02.2017 N 03-15-05/6368 разъяснено, что премии к праздникам (то есть премии, не связанные с результатами труда) не поименованы в перечне [ст. 422](#) НК РФ и, следовательно, подлежат обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Также, по мнению Минфина России, на оплату стоимости путевок на **санаторно-курортное лечение** работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами, не распространяется действие [ст. 422](#) НК РФ, поэтому независимо от источника финансирования оплаты таких путевок, их стоимость подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке (см. письма [от 26.04.2017 N 03-15-06/25246](#), [от 14.02.2017 N 03-15-06/8071](#)).

В [письме](#) Минфина России от 21.03.2017 N 03-15-06/16239 приведены разъяснения об обложении страховыми взносами сумм среднего заработка, выплачиваемых работникам за дополнительные выходные дни, предоставляемые для ухода за детьми-инвалидами. По мнению Минфина России, оплата дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами в соответствии со [ст. 262](#) ТК РФ, не является страховым обеспечением и подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке. При этом исходя из положений [ч. 17 ст. 37](#) Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ финансовое обеспечение расходов работодателя как на оплату дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами, так и на страховые взносы, начисленные на данные суммы, осуществляется за счет межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, предоставляемых ФСС. Учитывая, что при уплате страховых взносов на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством применяется зачетный принцип, сумма страховых взносов на ОСС на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством подлежит уменьшению плательщиками на сумму расходов на оплату дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами, и на начисленные на эти выплаты страховые взносы.

Также страховые взносы придется начислить на всю сумму возмещения **оплаты жилья работнику** вне зависимости от основания его принятия на работу (на общих основаниях или в порядке переезда по предварительной договоренности на работу в другую местность). См. [письмо](#) ФНС России от 17.10.2017 N ГД-4-11/20938@.

Стороны договора безвозмездного пользования

Стороны договора безвозмездного пользования именуется ссудодателем и ссудополучателем.

Сторонами договора могут быть как юридические лица, так и граждане (в том числе индивидуальные предприниматели). При этом следует руководствоваться правилами о дееспособности граждан ([ст. ст. 21-30](#) ГК РФ) и правоспособности юридических лиц ([ст. 49](#) ГК РФ).

Право передачи вещи в безвозмездное пользование принадлежит ее собственнику и иным лицам, управомоченным на то законом или собственником, причем право собственности на эту вещь к ссудополучателю не переходит (ст. 689, п. 1 ст. 690 ГК РФ).

К иным лицам, управомоченным собственником, могут относиться государственные и муниципальные унитарные предприятия, учреждения (ст.ст. 113-115, глава 19 ГК РФ, постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.12.2011 N Ф07-501/11 по делу N А56-9756/2011).

К иным лицам, управомоченным законом, относятся государственные органы, органы местного самоуправления, которые наделены правом выступать от имени соответственно РФ, субъектов РФ и муниципальных образований (ст. ст. 124-126 ГК РФ).

Так, предоставление гражданам и юридическим лицам земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, осуществляется на основании решения исполнительных органов государственной власти или органов местного самоуправления, обладающих правом предоставления соответствующих земельных участков в пределах их компетенции (ст. 29 Земельного кодекса РФ). Принятие уполномоченным органом решения о предоставлении земельного участка является основанием для заключения соответствующего договора.

В то же время законодательством установлен ряд ограничений по субъектному составу договоров ссуды:

1) коммерческая организация не вправе передавать имущество в безвозмездное пользование лицу, являющемуся ее учредителем, участником, руководителем, членом ее органов управления или контроля (п. 2 ст. 690 ГК РФ).

Смысл подобного ограничения состоит в том, чтобы предотвратить злоупотребления со стороны лиц, принимающих управленческие решения. Каких-либо иных ограничений на заключение договора ссуды между коммерческими организациями ГК РФ не содержит.

В ряде случаев суды могут признать неправомерным заключение договора безвозмездного пользования между коммерческими организациями на основании следующего. Договор, в котором сторона за исполнение своих обязательств не получает какого-либо встречного предоставления, с учетом положений п. 1 ст. 572 ГК РФ, может быть квалифицирован как содержащий в себе элементы договора дарения, которое запрещено между коммерческими организациями согласно пп. 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ (см. постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 10.01.2007 N Ф08-6825/06, Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2008 N 14АП-1339/2008).

Это положение распространяется и на граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, поскольку к такой деятельности применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения (п. 3 ст. 23 ГК РФ). На практике это правило применяется, если возможно установить, что договор безвозмездного пользования имуществом заключен гражданином именно в рамках его предпринимательской деятельности. В противном случае подобных ограничений для гражданина законодательством РФ не предусмотрено.

Однако распространен и иной подход, согласно которому само по себе заключение договора ссуды между коммерческими организациями (в отсутствие у одной из сторон договора ссуды намерения одарить другую) не может признаваться дарением и не противоречит законодательству. Это обосновывается тем, что договор ссуды не предполагает перехода права собственности на имущество, в отличие от договора дарения, и направлен на временное безвозмездное пользование чужим имуществом. Поэтому на договор безвозмездного пользования не распространяется запрет, установленный ГК РФ, регулирующий отношения, связанные с передачей имущества в собственность (см. определение ВАС РФ от 10.08.2007 N 9985/07).

2) опекун не вправе без предварительного разрешения органа опеки и попечительства совершать, а попечитель - давать согласие на совершение сделок по отчуждению, в том числе сдаче имущества в безвозмездное пользование (п. 2 ст. 37 ГК РФ). Право ребенка на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом определяется ст.ст. 26 и 28 ГК РФ. При осуществлении родителями правомочий по управлению имуществом ребенка на них распространяются правила, установленные ст. 37 ГК РФ в отношении распоряжения имуществом подопечного (п. 3 ст. 60 Семейного кодекса РФ);

3) в ряде случаев ссудополучателем может быть только лицо, указанное в законе.

Так, объект культурного наследия может предоставляться в безвозмездное пользование на основании договора строго определенным юридическим лицам, например, благотворительным организациям (ст. 56 Федерального закона от 25.06.2002 N 73-ФЗ "Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации"). А земельные участки могут предоставляться в безвозмездное пользование лицам, перечисленным в ст. 24 Земельного кодекса РФ, в частности государственным и муниципальным учреждениям.

Стороны договора купли-продажи

Сторонами договора купли-продажи являются продавец и покупатель.

Право распоряжения имуществом, в том числе право отчуждения имущества в собственность другим лицам, принадлежит его собственнику (п. 1, п. 2 ст. 209 ГК РФ). Поэтому, как правило, продавцом выступает собственник продаваемой вещи. Однако законом допускается заключение договора купли-продажи товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем, если иное не установлено законом или не вытекает из характера товара (п. 2 ст. 455 ГК РФ).

Кроме того, продавцом может быть лицо, уполномоченное в силу закона действовать как собственник или от имени собственника, а также лицо, владеющее имуществом на ином вещном праве. Если недвижимое имущество принадлежит продавцу на праве хозяйственного ведения, то продажа возможна только с согласия собственника (п. 2 ст. 295 ГК РФ). Продажа любого имущества, принадлежащего на праве оперативного управления, возможна только с согласия собственника (п. 1 ст. 296 ГК РФ).

В качестве продавца могут также выступать посредники, заключающие договор купли-продажи от своего имени, но за счет собственника вещи - комиссионеры, доверительные управляющие, агенты.

Покупателем может быть любое дееспособное физическое лицо либо юридическое лицо.

Если имущество приобретено у лица, которое не имело права его отчуждать, собственник вправе обратиться с иском об истребовании имущества из незаконного владения приобретателя (ст.ст. 301, 302 ГК РФ). Когда в такой ситуации предъявлен иск о признании недействительными сделок по отчуждению имущества, суд при рассмотрении спора применяет правила ст.ст. 301, 302 ГК РФ (см. п. 35 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 29.04.2010 N 10/22). Пункт 1 ст. 302 ГК РФ предусматривает, что если имущество возмездно приобретено у лица, которое не имело права его отчуждать, о чем приобретатель не знал и не мог знать (добросовестный приобретатель), то собственник вправе истребовать это имущество от приобретателя только в случае:

- когда имущество утеряно собственником или лицом, которому имущество было передано собственником во владение,
- либо похищено у того или другого,
- либо выбыло из их владения иным путем помимо их воли.

Стороны договора аренды

Сторонами договора аренды являются арендодатель (наймодатель) и арендатор (наниматель) (ст. 606 ГК РФ). По общему правилу в роли арендодателя и арендатора могут выступать любые субъекты гражданского права: дееспособные граждане, юридические лица, Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования. Лишь при аренде отдельных видов имущества (например, государственного имущества) к сторонам договора аренды предъявляются специальные требования.

В соответствии со ст. 608 ГК РФ арендодателем могут быть собственник или иные лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Если в качестве арендодателя выступает некоммерческая организация, сдача имущества в аренду допускается только в той мере, в какой это служит достижению целей, ради которых создана эта некоммерческая организация (ст. 50 ГК РФ).

Если арендодатель - гражданин систематически получает прибыль от сдачи имущества в аренду, такая его деятельность считается предпринимательской (ст. 2 ГК РФ). А в соответствии с п. 1 ст. 23 ГК РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица только с момента государственной регистрации в качестве ИП.

Прежде чем заключить договор аренды, арендатору следует убедиться в том, что арендодатель имеет право сдавать в аренду интересующее его имущество. Ведь в случае, если арендодатель не является собственником сдаваемого в аренду имущества (или лицом, управомоченным на сдачу имущества в аренду законом или собственником), договор является недействительным (см., например, постановления ФАС Московского округа от 14.07.2008 N КГ-А40/2842-08, ФАС Северо-Кавказского округа от 25.06.2010 по делу N А32-31968/2009).

Для того чтобы удостовериться в правомочиях арендодателя, можно попросить его предъявить, например, свидетельство о праве собственности, оперативного управления, хозяйственного ведения. Если имущество передается в субаренду, имеет смысл попросить документы, закрепляющие право арендатора передавать имущество в субаренду. Если в качестве арендодателя выступает представитель юридического лица, целесообразно проверить его полномочия:

- если он действует на основании доверенности, можно попросить предоставить оригинал доверенности;

- если представитель действует без доверенности, необходимо ознакомиться с копией приказа (заверенной надлежащим образом) о назначении на должность, и о его полномочиях действовать от имени компании без доверенности (обычно это Директор, Генеральный директор).

Что касается арендатора, то по общему правилу к нему закон никаких специальных требований не предъявляет.

Стороны договора поставки

Стороны договора поставки именуется поставщиком и покупателем.

Особенностью договора поставки является специальный субъектный состав. В качестве сторон в договоре могут выступать только профессиональные участники гражданского оборота, осуществляющие предпринимательскую деятельность. Под такой деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке (абзац третий п. 1 ст. 2 ГК РФ)

Поставщиком, равно как и покупателем могут быть коммерческие организации, некоммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность для достижения своих уставных целей, а также граждане - индивидуальные предприниматели.

Стороны вправе заключить договор поставки, покупателями по которому будут несколько лиц (договор поставки с множественностью лиц на стороне покупателя). Условия такого договора, в силу [п. 4 ст. 421](#) ГК РФ, могут определяться по усмотрению его сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

Необходимо отметить, что в отношениях по доставке товара нередко принимает участие грузоотправитель, а в некоторых случаях поставщик и грузоотправитель совпадают в одном лице (см. постановления ФАС Волго-Вятского округа [от 05.02.2010 по делу N А43-1138/2009](#), ФАС Московского округа [от 05.12.2011 N Ф05-12760/11](#) по делу N А40-17608/2011, [Определение](#) ВАС РФ от 22.02.2012 N ВАС-1556/12).

В договоре поставки может принимать участие третье лицо, именуемое получателем ([ст. 509](#) ГК РФ). Получатель не является стороной по договору, хотя на него могут быть возложены определенные обязанности. Получатель может быть указан как при заключении договора поставки, так и в процессе его исполнения при предоставлении покупателем в адрес поставщика указаний об отгрузке (передаче) товаров иному лицу (отгрузочной разрядки).

Возникшие из договора поставки права и обязанности могут быть переданы стороной договора другому лицу на основании сделки ("уступка права требования", "перевод долга").

Договор поставки относится к тем сделкам, по которым каждая из сторон одновременно является и должником, и кредитором. Замена стороны в двустороннем обязательстве (договоре) имеет признаки и уступки требования, и перевода долга, поэтому должна производиться с соблюдением как правил об уступке требования ([параграф 1](#) главы 24 ГК РФ), так и правил о переводе долга ([параграф 2](#) главы 24 ГК РФ) ([п. 6](#) Информационного письма Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 N 120).

При этом, если для уступки требования согласия должника не нужно (если иное не предусмотрено законом или договором - [п. 2 ст. 382](#)), то согласно [ст. 391](#) ГК РФ перевод должником своего долга на другое лицо допускается только с согласия кредитора. Следовательно, каждая из сторон договора поставки может передать свои права и обязанности по этому договору третьему лицу только с согласия второй стороны.

Согласно [ст. 389](#) и [ст. 391](#) ГК РФ соглашение о перемене стороны в договоре поставки должно быть совершено в той же форме, что и сам договор, т.е. в письменной форме ([п. 1 ст. 161](#) ГК РФ), а именно путем составления одного документа, подписанного сторонами, либо путем обмена документами посредством почтовой, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору ([п. 2 ст. 434](#) ГК РФ). Кроме того, письменная форма считается соблюденной при совершении лицом, получившим оферту, в срок, установленный для ее акцепта, действий по выполнению указанных в ней условий договора (отгрузка товаров, предоставление услуг, выполнение работ, уплата соответствующей суммы и т.п.), если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или не указано в оферте ([п. 3 ст. 434](#), [п. 3 ст. 438](#) ГК РФ).

Стороны договора займа

Сторонами договора займа являются займодавец и заёмщик.

Обеими сторонами договора займа могут быть как юридические лица и индивидуальные предприниматели, так и граждане.

Внимание!

Деятельность организации, не являющейся кредитной или микрофинансовой, по систематической выдаче займов населению может быть квалифицирована как незаконная банковская деятельность.

Граждане также не могут заниматься на постоянной основе выдачей процентных займов с целью получения прибыли. С одной стороны, такая деятельность по факту будет являться предпринимательской, следовательно, её необходимо зарегистрировать в установленном порядке (абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ). С другой стороны, даже при регистрации ИП это может быть признано нарушением лицензионного законодательства в сфере банковской деятельности.

Кроме того, для юридических лиц и ИП существуют ограничения по предоставлению займов наличными денежными средствами.

Во-первых, действует общий лимит для расчета наличными деньгами - 100 000 руб. в рамках одного договора (п. 6 Указания ЦБР от 07.10.2013 N 3073-У).

Во-вторых, организации и ИП не вправе расходовать наличные деньги, поступившие в их кассы (при продаже товаров, оказании услуг и др.), на предоставление займов (п. 4 Указания ЦБР от 07.10.2013 N 3073-У).

Как и в случае с другими сделками, при заключении договора займа с юридическим лицом важно удостовериться в наличии соответствующих полномочий у лица, представляющего его интересы.

В отношении физических лиц при заключении договора займа действуют общие гражданские нормы, касающиеся дееспособности. Кроме того, гражданин, который был признан банкротом, в течение пяти лет с даты завершения в отношении него процедуры реализации имущества или прекращения производства по делу о банкротстве в ходе такой процедуры не вправе принимать на себя обязательства по договорам займа без указания на факт своего банкротства (п. 1 ст. 213.30 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)"). Это правило применяется к договорам займа, заключаемым после 01.10.2015 (п. 1 ст. 4 ГК РФ, ст. 6, п. 2 ст. 14 Федерального закона от 29.06.2015 N 154-ФЗ).

В гражданском законодательстве предусмотрены существенные различия в регулировании отношений по договору займа в зависимости от того, кто является стороной договора - юридические лица и индивидуальные предприниматели или простые граждане.

| Регулируемые отношения | Для юридических лиц и ИП | Для граждан |
|---|--|---|
| Форма договора | Только письменная (п. 1 ст. 808 ГК РФ) | Если обе стороны - граждане и сумма займа менее 10 МРОТ, т.е. 1 000 руб.*(1), может быть устной (п. 1 ст. 808 ГК РФ) |
| Возмездность денежного займа, если в договоре не установлено иное | Всегда возмездный (п. 1 ст. 809 ГК РФ) | Если обе стороны - граждане и сумма займа менее 50 МРОТ, т.е. 5 000 руб.*(1) договор будет считаться безвозмездным (абз. второй п. 3 ст. 809 ГК РФ) |
| Досрочный возврат процентного денежного займа | Возможен только с согласия займодавца (абз. третий п. 2 ст. 810 ГК РФ) | Если заёмщик - гражданин, он имеет право досрочно вернуть сумму займа, уведомив об этом займодавца не менее чем за 30 дней до дня возврата (абз. второй п. 2 ст. 810 ГК РФ) |

В государственном займе заемщиком выступает Российская Федерация или субъект Российской Федерации (ст. 817 ГК РФ). Займодавцами могут быть граждане или юридические лица.

*(1) ст. 5 Федерального закона от 19.06.2000 N 82-ФЗ "О минимальном размере оплаты труда"

Стороны агентского договора

Стороны агентского договора именуется агентом и принципалом.

В соответствии с п. 1 ст. 1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Специальных требований к сторонам агентского договора законодательством не установлено, поэтому в роли агента и принципала могут выступать любые субъекты гражданского права: граждане, юридические лица, Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования. При этом следует руководствоваться правилами о дееспособности граждан (ст.ст. 21-30 ГК РФ) и правоспособности юридических лиц (ст. 49 ГК РФ). Несмотря на то, что агентирование связано, как правило, с осуществлением сторонами предпринимательской деятельности, в действительности на стороне агента может выступать и просто физическое лицо.

Согласно п. 1 ст. 49 ГК РФ отдельными видами деятельности, перечень которых определяется законом, юридическое лицо может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). Право заниматься лицензируемыми видами деятельности у индивидуального предпринимателя также возникает с момента получения лицензии (п. 3 ст. 23, п. 3 ст. 49 ГК РФ).

На практике заключать договоры об оказании каких-либо лицензируемых услуг от имени лица, оказывающего такие услуги, или от своего имени могут третьи лица - агенты. При этом лицензированию подлежит именно деятельность, связанная с исполнением договора. Применительно к агентскому договору нужно обратить внимание, что Федеральный закон от 04.05.2011 N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности", перечисляя виды деятельности в ст. 12, формулирует их как "разработка", "производство", "деятельность по монтажу, техобслуживанию", "оказание услуг связи" и т.п., т.е. всегда имеется ввиду конкретная фактическая деятельность, а не посредническая деятельность агента.

Функции агента в такой ситуации ограничиваются совершением юридических действий по заключению соответствующего договора и не связаны с исполнением этого договора (оказанием услуг). Следовательно, для осуществления такой деятельности не требуется наличие лицензии.

Вместе с тем, если агент при исполнении договора, совершает также и фактические действия, используя для этих целей, например, собственное производство, то такие действия агента будут являться по сути работами или услугами. Если для выполнения таких действий в соответствии с Федеральным законом от 04.05.2011 N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" требуется лицензия - необходимо обратиться в компетентный орган за ее получением. Но в этом случае между сторонами возникают отношения в рамках смешанного договора, сочетающего признаки агентского договора и договора подряда или возмездного оказания услуг.

.....

ЗАДАТОК (ГК РФ)

Статья 380. Понятие задатка. Форма соглашения о задатке

1. Задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения.
2. Соглашение о задатке независимо от суммы задатка должно быть совершено в письменной форме.
3. В случае сомнения в отношении того, является ли сумма, уплаченная в счет причитающихся со стороны по договору платежей, задатком, в частности вследствие несоблюдения правила, установленного [пунктом 2](#) настоящей статьи, эта сумма считается уплаченной в качестве аванса, если не доказано иное.
4. Если иное не установлено законом, по соглашению сторон задатком может быть обеспечено исполнение обязательства по заключению основного договора на условиях, предусмотренных предварительным договором ([статья 429](#)).

ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫЙ ПЛАТЕЖ (ГК РФ)

Статья 381.1. Обеспечительный платеж

1. Денежное обязательство, в том числе обязанность возместить убытки или уплатить неустойку в случае нарушения договора, и обязательство, возникшее по основаниям, предусмотренным [пунктом 2 статьи 1062](#) настоящего Кодекса, по соглашению сторон могут быть обеспечены внесением одной из сторон в пользу другой стороны определенной денежной суммы (обеспечительный платеж). Обеспечительным платежом может быть обеспечено обязательство, которое возникнет в будущем.

При наступлении обстоятельств, предусмотренных договором, сумма обеспечительного платежа засчитывается в счет исполнения соответствующего обязательства.

2. В случае ненаступления в предусмотренный договором срок обстоятельств, указанных в [абзаце втором пункта 1](#) настоящей статьи, или прекращения обеспеченного обязательства обеспечительный платеж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон.
3. Договором может быть предусмотрена обязанность соответствующей стороны дополнительно внести или частично вернуть обеспечительный платеж при наступлении определенных обстоятельств.
4. На сумму обеспечительного платежа проценты, установленные [статьей 317.1](#) настоящего Кодекса, не начисляются, если иное не предусмотрено договором.

Отличия аванса от задатка и залога

Одними из самых широко применяемых на практике способов

обеспечения обязательств являются залог и задаток (п. 1 ст. 329 ГК РФ). Их необходимо отличать от предоплаты (аванса).

Задаток представляет собой сумму денег, которую одна сторона выдаёт другой в счет причитающихся с нее по договору платежей, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения (п. 1 ст. 380 ГК РФ).

Таким образом, задаток имеет сразу 3 назначения:

- часть оплаты;
- доказательство заключения договора;
- обеспечение исполнения сторонами своих обязательств по договору.

Дополнительная доказательственная сила задатка обусловлена обязательной письменной формой соглашения о задатке вне зависимости от его суммы (п. 2 ст. 380 ГК РФ). Письменная форма соглашения об авансе регулируется общими положениями о письменной форме сделок (ст.ст. 160, 161 ГК РФ) и специальными нормами о конкретных видах договоров, т.е. в некоторых случаях может не применяться.

В случае прекращения обязательства по вине стороны, давшей задаток, он остаётся у получателя. В случае вины получателя - задаток возвращается контрагенту в двойном размере (п. 2 ст. 381 ГК РФ). Помимо этого виновная сторона обязана возместить другой стороне убытки с зачетом суммы задатка, если в договоре не предусмотрено иное (абзац второй п. 2 ст. 381 ГК РФ).

Таким образом, задаток, как и аванс, выдается в счет платежей, причитающихся со стороны договора, но, в отличие от аванса, имеет обеспечительную функцию.

Внимание!

При возникновении сомнений, является ли сумма, уплаченная в счет причитающихся платежей по договору, задатком (например, при отсутствии обязательной письменной формы соглашения о задатке), эта сумма считается авансом, если не доказано иное (п. 3 ст. 380 ГК РФ).

К мерам ответственности за неисполнение договора, обеспеченного задатком, также могут применяться нормы об уменьшении размера неустойки (ст. 333 ГК РФ). При взыскании двойной суммы задатка со стороны, ответственной за неисполнение договора, суд вправе по заявлению ответчика снизить размер половины указанной суммы в случае явной несоразмерности последствиям нарушения обязательства (п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 22.12.2011 N 81).

В отличие от аванса и задатка, залог в момент заключения соответствующего соглашения не связан с расчетами по обеспеченному залогом договору.

Главная цель залога - обеспечить кредитору возможность получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами должника - залогодателя в случае неисполнения должником своего обязательства (п. 1 ст. 334 ГК РФ).

Требования залогодержателя будут удовлетворены за счет денежных средств, вырученных от реализации заложенного имущества.

Основным предметом залога является имущество, в том числе недвижимое (ипотека). В этом состоит дополнительное отличие залога от задатка и аванса, всегда выраженных в денежной форме.

Несмотря на то, что гражданское законодательство не содержит прямого запрета на залог денежных средств, суды придерживаются позиции, согласно которой денежные средства не могут быть предметом залога. Так, ВАС РФ указывает на то, что существенным признаком предмета залога является возможность его реализации на публичных торгах для погашения суммы долга, обеспеченного таким залогом. В силу этого денежные средства, как наличные, так и безналичные, не могут быть предметом залога ([п. 3](#) Обзора практики рассмотрения споров, связанных с применением арбитражными судами норм Гражданского кодекса Российской Федерации о залоге, утв. информационным [письмом](#) Президиума ВАС РФ от 15.01.1998 N 26, [постановление](#) Президиума ВАС РФ от 02.07.1996 N 7965/95).

Вместе с тем существуют и примеры судебных решений, в которых суды допускают использование залога денежных средств (безакцептного списания безналичных средств) в качестве непоименованного в гражданском законодательстве средства обеспечения обязательств (см. [постановление](#) ФАС Московского округа от 15.09.2000 N КГ-А40/4120-00).

Однако, принимая во внимание сложившуюся позицию ВАС РФ, использование в качестве способа обеспечения исполнения обязательств залога денежных средств связано с существенными рисками.

Необходимо отметить, что действовавший до 01.01.2014 Федеральный закон от 21.07.2005 N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд" (далее - Закон N 94-ФЗ) прямо предусматривал такой способ обеспечения исполнения обязательства, как залог денежных средств (см., например, [ч. 4 ст. 29](#), [ч. 4 ст. 38](#) этого федерального закона). Вступивший в силу с 01.01.2014 Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" не упоминает о залоге как о способе обеспечения исполнения обязательств по контракту, но содержит положения, по существу аналогичные ранее действовавшим, предусматривая такой способ обеспечения заявок при проведении конкурсов и аукционов, а также исполнения контракта как внесение денежных средств на счет заказчика ([ст.ст. 44, 96](#) этого федерального закона). Это соответствует [п. 1 ст. 329](#) ГК РФ, согласно которому исполнение обязательства может обеспечиваться не только теми способами, которые перечислены в этой норме, но и другими способами, предусмотренными законом или договором.

МАТЕРИАЛ В ПОМОЩЬ СЛУШАТЕЛЯМ ПОДГОТОВЛЕН С

ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ

СИСТЕМЫ ГАРАНТ
СИСТЕМЫ КОНСУЛЬТАНТ ПЛЮС

БСС ГЛАВБУХ
ЖУРНАЛА РОССИЙСКИЙ НАЛОГОВЫЙ КУРЬЕР
ЖУРНАЛА ВРЕМЯ БУХГАЛТЕРА
Официального Интернет-сайта ФНС России: www.nalog.ru