

Интернет-журнал «Наукоедение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 9, №4 (2017) <http://naukovedenie.ru/vol9-4.php>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN417.pdf>

Статья опубликована 28.09.2017

Ссылка для цитирования этой статьи:

Зотиков Н.З. Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 9, №4 (2017) <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN417.pdf> (доступ свободный).

Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

УДК 34:336.221 (470)

Зотиков Николай Зотикович¹

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет им. И.Н. Ульянова», Россия, Чебоксары
Экономический факультет

Кандидат экономических наук

Доцент кафедры «Финансов, кредита и экономической безопасности»

E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения

Аннотация. Российское налоговое законодательство содержит множество неясностей, неточностей, противоречий, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора). Федеральная налоговая служба не наделена правом издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов², письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. В соответствии с подп. 5 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями МФ РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

С целью уменьшения имеющихся неточностей, неясностей МФ РФ проводит разъяснение налогового законодательства, выпуская многочисленное количество писем.

В статье проведен анализ писем МФ РФ, содержащих имеющиеся в НК РФ неясности, сомнения по основным бюджетобразующим налогам и сборам, их соответствия действующему налоговому законодательству, арбитражной практике, приведены также примеры двойственного налогообложения в российской налоговой системе, методы их устранения.

Ключевые слова: нормативные правовые акты; письменные разъяснения; дивиденды; амортизационная премия; действительные налоговые обязательства; налоговая база; уточненные налоговые декларации; налоговый агент; налоговые вычеты; налоговый период; смягчающие ответственность обстоятельства; вычет НДС; восстановление НДС; страховые взносы в фиксированном размере; специальные налоговые режимы; приостановление операций по счетам; двойное налогообложение

¹ 428018, Чувашская Республика, г. Чебоксары, ул. К. Иванова, д. 91, кв. 47

² Пункт 2 ст. 4 НК РФ.

По налогу на прибыль организаций

1. Проценты по займу, взятому для выплаты дивидендов

Компания не имеет права учесть в составе расходов проценты по долговым обязательствам, взятым для выплаты дивидендов своим учредителям: такой расход не направлен на получение дохода; суммы начисленных дивидендов в соответствии с п.1 ст. 270 НК не учитываются при расчете налога на прибыль, следовательно, и проценты по такому займу также не могут быть включены в состав расходов³. При этом МФ РФ не учитывает требования пункта 1 статьи 269 НК РФ, согласно которым под долговыми обязательствами понимаются кредиты, займы, банковские вклады независимо от способа их оформления. Доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки, по долговым обязательствам любого вида.

ВАС РФ – против⁴. По прошествии двух лет МФ РФ согласился с позицией ВАС РФ⁵.

2. Учет недостач товаров в торговых залах магазинов самообслуживания

Основанием для списания убытков от хищений в супермаркетах, виновники которых не установлены, может служить постановление следователя ОВД РФ о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого⁶.

Требование МФ РФ не согласуется с позицией КС РФ⁷. Подп. 5 п.2 ст. 265 НК не содержит указания на то, какие именно документы могут подтвердить факт отсутствия виновных лиц при недостаче материальных ценностей⁸.

МФ РФ согласился с выводами ВАС РФ⁹.

Но в дальнейшем МФ РФ свою позицию поменял. По его мнению, учесть недостачи в супермаркетах можно только при документальном подтверждении отсутствия виновных лиц, выданном уполномоченным органом государственной власти¹⁰.

3. Премия сотрудникам к юбилейным датам

Выплаты сотруднику, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором, положением о премировании могут быть отнесены в целях налогообложения прибыли к расходам на оплату труда (кроме выплат к юбилейным датам)¹¹.

Суд принял во внимание дифференцированность установления единовременных поощрений в связи с достижением работниками 50 – летнего возраста, исходя из стажа работы

³ Письмо МФ РФ от 18.03.2013 №03-03-06/1/8152 МФ.

⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 №3690/13.

⁵ Письмо МФ РФ от 24.07.2015 № 03-03-06/1/42780.

⁶ Письмо МФ РФ от 27.08.2010 № 03-03-06/4/81.

⁷ Определение от 24.09.2012 №1543-О.

⁸ Решение ВАС РФ от 04.12.2013 №ВАС-13048/13.

⁹ Письмо МФ РФ от 07.04.2014 № 03-03-10/15517.

¹⁰ Письма МФ РФ от 21.05.2015 №03-03-06/1/29177, от 08.02.2016 № 03-03-07/6185.

¹¹ Письмо МФ РФ от 22.02.2011 № 03-03-06/4/12.

и среднемесячного заработка, и признал выплаты к юбилею сотрудника стимулирующими, способствующими уменьшению текучести кадров, устанавливающими больший размер поощрения в зависимости от конкретно отработанного стажа и соответствующими п.25 ст. 255 НК¹².

4. Подарочные сертификаты

Сертификаты по своей сути являются самостоятельным товаром и поэтому их реализация признается торговой деятельностью и, соответственно, подпадают под ЕНВД¹³.

Верховный суд РФ решил, что сертификат – это не самостоятельный товар¹⁴. Суд указал, что денежные средства, полученные налогоплательщиком при реализации сертификатов, являются предоплатой товаров, которые будут приобретаться в будущем. А вот уже обмен сертификата на товары признается реализацией товара.

5. Дивиденды почтой

Почтовые расходы по отправке учредителям дивидендов нельзя учесть в налоговом учете, так как источником выплаты дивидендов является чистая прибыль¹⁵.

Суд указал, что расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги в соответствии с подп. 25 п.1 ст. 264 НК являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией¹⁶. Несмотря на то, что сами дивиденды выплачиваются из чистой прибыли, их выплата является обязанностью организации¹⁷.

6. «Амортизационная премия»

Если организация при вводе основных средств в эксплуатацию не использовала свое право на применение амортизационной премии, то потом воспользоваться им уже нельзя¹⁸. Статья 258 НК РФ прямо это не предусматривает. Судебной практики по этому вопросу нет.

7. Оплата труда в неденежной форме

При расчете налога на прибыль можно учесть оплату в неденежной форме только в пределах 20 % от начисленных сумм¹⁹.

¹² Постановление ФАС УО от 5.09.2011 №Ф09-5411/11, ФАС СЗО от 2.06.2011 №Ф07-15050/10.

¹³ Письмо МФ РФ от 19.12.2014 № 03-11-11/65746.

¹⁴ Определение от 25.12.2014 №305-КГ14-1498.

¹⁵ Письмо МФ РФ от 17.06.2011 № 03-03-06/1/355.

¹⁶ Постановление ФАС ПО от 3.03.2006 №А55-4964/05-6.

¹⁷ Постановление ФАС МО от 11.05.2011 №КА-А40/3913-11.

¹⁸ Письмо МФ РФ от 21.04.2015 № 03-03-06/1/22577.

¹⁹ Письмо МФ РФ от 27.05.2016 № 03-03-07/30694.

По мнению суда, исходя из норм ст.1 ТК РФ, п.1 ст.2 НК РФ, ст.131 ТК не может регулировать налоговые правоотношения и устанавливать применительно к ним какие – либо ограничения²⁰.

Кроме того, в целях налогообложения оплата труда признается в расходах по мере начисления (независимо от выплаты). Налогоплательщик, выдавая заработную плату в размере, превышающем 20 %, нарушил Трудовой кодекс, который к НК РФ не имеет отношения.

8. Установление действительных налоговых обязательств

Если инспекторы при проверке обнаружат недоимку по одному налогу, которая влечет за собой уменьшение налога на прибыль, то проверяющие вправе отразить этот факт в решении, но не путем проведения самостоятельной корректировки налоговых баз, а предложив представить «уточненки»²¹.

Суд указал, что в ходе выездной проверки инспекция должна установить действительные налоговые обязательства проверяемого лица. А для этого необходимо, чтобы инспекторы определяли доначисленную сумму налога на прибыль на основании всех положений гл. 25 НК РФ²².

9. Должника исключили из реестра налоговики

В этом случае сумму долга организация не сможет признать безнадежным и списать на расходы²³.

Суд указал, что ст. 21.1 Закона 129-ФЗ (о государственной регистрации юридических лиц и ИП) предусматривает упрощенную процедуру исключения из ЕГРЮЛ недействующих юридических лиц. При этом фактически происходит ликвидация юридического лица²⁴.

10. Учет в расходах стоимости бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством РФ питания и продуктов

По мнению МФ РФ²⁵, организация имеет право включить в состав расходов на оплату труда в том числе затраты, связанные с содержанием своих работников и предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми и (или) коллективными договорами. К таким расходам относится, к примеру, стоимость бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством РФ питания и продуктов, при условии, чтобы такие затраты являлись частью системы оплаты труда.

Суды считают правомерным отражение в расходах стоимости бесплатно предоставленного работникам питания даже в том случае, когда компания обеспечивала

²⁰ Постановление ФАС ЦО от 29.09.2010 №А23-5464/2009А-14-233.

²¹ Письмо МФ РФ от 29.08.11 №АС-4-2/14018.

²² Постановление ФАС ЗСО от 9.08.2011 №А27-14687/2010.

²³ Письмо МФ РФ от 08.11.2012 № 03-03-6/1/577.

²⁴ Постановление ФАС СЗО от 09.02.2011 №А56-14027/2010.

²⁵ Письмо от 09.01.2017 № 03-03-06/1/80065.

работников обедами на основании приказа по организации (выдавала талоны на питание на безвозмездной основе)²⁶.

11. Учет в целях налогообложения представительских расходов

Отсутствие помещений, необходимых для официального приема представителей других компаний, приводит к необходимости вести переговоры не только в ресторанах, но и арендовать банкетные залы, загородные пансионаты и т. п., расходы на которые, по мнению МФ РФ, учесть в налоговом учете нельзя.

Суд признал правомерным учет спорных затрат на аренду теплохода²⁷. Суд указал, что согласно подп. 22 п.1 и п.2 ст. 264 НК РФ для учета расходов на представительские мероприятия не имеет значения место их проведения (в офисе компании или на выезде). Суд отклонил довод инспекции о нецелесообразности подобных расходов, отметив, что в соответствии с правовой позицией Конституционного суда РФ²⁸, налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности, а потому обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности. Налогоплательщик самостоятельно определяет целесообразность несения таких расходов.

12. Доход ООО при увеличении номинальной стоимости доли участника ООО за счет нераспределенной прибыли

По мнению МФ РФ²⁹, при увеличении номинальной стоимости доли участника ООО за счет нераспределенной прибыли общества без изменения доли участия у него возникает доход, облагаемый налогом на прибыль.

Как указал суд³⁰, участниками общества может быть принято решение об увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли, при этом прибыль не переходит к участникам, а остается обособленным имуществом общества. У участников увеличивается лишь номинальная стоимость их долей. Действительная экономическая выгода владельцев долей появится лишь тогда, когда ими будет реализовано какое – либо из имущественных прав. Поэтому у организации – участника общества не возникает экономической выгоды и дохода, облагаемого налогом на прибыль.

По налогу на доходы физических лиц (НДФЛ)

1. НДФЛ с сумм компенсации судебных издержек

Если судебную тяжбу с организацией выиграло физическое лицо, нужно удерживать НДФЛ с суммы компенсации судебных издержек и госпошлины (они не поименованы в перечне выплат, не подлежащих налогообложению)³¹.

²⁶ Постановление ФАС МО от 14.03.2013 №А41-33151/11.

²⁷ Постановление ФАС МО от 03.09.2013 №А40-22927/12-107-106.

²⁸ Определение от 04.06.2007 № 366-О-П.

²⁹ Письмо от 25.05.2016 № 03-03-06/1/30061.

³⁰ Постановление ФАС МО от 05.06.2013 №А41-34018/12.

³¹ п.3 ст. 217 НК, Письмо МФ РФ от 29.08.2011 № 03-04-05/3-611.

По мнению суда НДСЛ не удерживается, так как расходы оплачивал гражданин из собственных средств, ранее уже обложенных НДСЛ³².

2. «Шведский» стол и доход работника

Исполнение обязанностей налогового агента имеет место, только когда компания может персонифицировать потребление воды и продуктов и оценить экономическую выгоду, полученную каждым сотрудником. Если такой возможности нет, то и дохода, подлежащего обложению НДСЛ, не возникает³³.

Доход каждого работника для целей налогообложения можно рассчитать на основании общей стоимости предоставленного питания и данных табеля учета рабочего времени³⁴. По логике МФ, из доходов работника будет удержан НДСЛ независимо от того, обедал он на работе или нет.

Суды поддерживают позицию, согласно которой НДСЛ облагается только адресный доход конкретного физлица.

Полученная в натуральной форме выгода подлежит налогообложению, если она не носит обезличенного характера и может быть определена в отношении каждого из граждан, являющихся плательщиком налога³⁵.

3. Брат и сестра – члены семьи?

Единовременные выплаты не облагаются НДСЛ, если выплачиваются работнику в связи со смертью членов его семьи³⁶. Нужно ли облагать НДСЛ матпомощь, выплаченную работнику в связи со смертью его брата?

По мнению МФ РФ, если он проживал вместе с работником, матпомощь НДСЛ не облагается. Под семьей понимается локализованная социальная группа, в которой предполагаются совместное проживание, ведение хозяйства и т. п. То есть члены семьи, не названные в ст. 2 Семейного кодекса, для признания их таковыми в целях применения п.8 ст. 217 НК должны жить вместе³⁷.

Суды признают брата (сестру) членами семьи независимо от того, проживают они вместе или нет³⁸.

4. Стандартный вычет на ребенка – инвалида

По мнению МФ РФ, стандартный вычет на ребенка – инвалида возможен только в размере 3 000 р. – независимо от того, каким по счету он родился.

³² Постановление ФАС ВВО от 02.08.10 №А29-10481/2009.

³³ Письмо МФ РФ от 13.05.2011 № 03-04-06/6-107.

³⁴ Письмо МФ РФ от 18.04.2012 № 03-04-06/6-117.

³⁵ Пункт 5 Обзора практики рассмотрения дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.

³⁶ п.8 ст. 217 НК.

³⁷ Письмо от 14.11.2012 № 03-04-06/4-318.

³⁸ Постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 06.11.2009 №09АП-15238/2009-АК.

С 2016 г. родитель ребенка – инвалида, родившегося первым, сможет получить вычет по НДФЛ в размере 13 400 р. (12 000 + 1 400)³⁹.

МФ РФ⁴⁰ не согласен с мнением ВС РФ. И лишь по истечении года МФ РФ согласился с позицией ВС РФ⁴¹.

5. Стандартные вычеты за «бездоходные» месяцы

За месяцы, которые не учитывались при исчислении налоговой базы, стандартные налоговые вычеты не предоставляются⁴².

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год, поэтому если выплата дохода производилась не за каждый месяц, стандартные вычеты предоставляются за каждый месяц, включая те, в которых не было выплат⁴³.

6. Ответственность налогового агента за несвоевременное перечисление НДФЛ

Если организация – налоговый агент пропустила срок перечисления в бюджет суммы удержанного налога, она может избежать штрафа, предусмотренного ст. 123 НК, если до подачи налоговой отчетности уплатит налог и соответствующую сумму пеней⁴⁴.

Правовая позиция Президиума ВАС РФ по вопросу применения положений ст. 123 НК РФ изложена в постановлении от 18.03.2014 № 18290/13. Она заключается в следующем.

Законодатель, вводя ответственность налоговых агентов за нарушение сроков перечисления удержанного налога в бюджет, тем не менее не исключил возможность для налоговых агентов наряду с налогоплательщиками, основываясь на нормах ст. 81 НК РФ, корректировать налоговую базу и устранять допущенное нарушение без финансовых последствий со стороны налоговых органов.

МФ РФ не согласен с позицией ВАС РФ⁴⁵.

7. НДФЛ с сумм оплаты дополнительных выходных дней, предоставляемых родителю для ухода за ребенком – инвалидом

Оплата дополнительных выходных дней не относится к государственным пособиям, поскольку она не поименована в перечне государственных пособий, установленных ст. 3 Закона от 19.05.1995 № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей», следовательно, облагается НДФЛ⁴⁶.

³⁹ п.14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утв. Президиумом ВС РФ 21.10.2015.

⁴⁰ Письма МФ РФ от 02.02.2016 № 03-04-05/4977 и №03-04-05/4973.

⁴¹ Письмо МФ РФ от 20.03.2017 № 03-04-06/15803.

⁴² Письмо МФ РФ от 26.12.2014 № 03-04-05/67642.

⁴³ Постановление Президиума ВАС РФ от 14.07.09 № 4431/09.

⁴⁴ Постановление АС МО от 07.10.2016 №А40-14266/2016.

⁴⁵ Письмо МФ РФ от 16.02.2015 № 03-02-07/1/6889.

⁴⁶ Письмо МФ РФ от 05.05.2017 № 03-04-05/27774.

Президиум ВАС РФ⁴⁷ признал, что оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами как иная выплата в силу п.1 ст. 217 НК не подлежит обложению НДФЛ.

8. Имущественный вычет по расходам на отделку и достройку

Если куплен незавершенный строительством жилой дом или квартира без отделки, в составе расходов на их приобретение можно учесть затраты на их достройку и отделку. Расходы на приобретение жилья и на его отделку можно заявить только одновременно⁴⁸.

То обстоятельство, что гражданин приступил к достройке и отделке не завершенного строительством жилого дома не в том же налоговом периоде, в котором им было приобретено это имущество, и заявил вычет в части таких расходов в последующих налоговых периодах, не свидетельствует о повторном характере вычета и не может являться основанием отказа в его применении⁴⁹.

9. Зачет (возврат) переплаты по НДФЛ

Правила, предусмотренные ст.78 НК, применяются в отношении налогоплательщиков и налоговых агентов. Поэтому сумма излишне уплаченного налога на прибыль может быть зачтена в счет погашения недоимки по НДФЛ⁵⁰. Суды придерживаются аналогичных позиций.

10. НДФЛ – налог или не налог?

С налогового агента при несвоевременном перечислении удержанного налога взыскиваются пени. Следовательно, НДФЛ является налогом. Вместе с тем:

- по НДФЛ не предоставляются отсрочка, рассрочка⁵¹;
- налоговые органы отказывают налоговому агенту в предоставлении обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения⁵².

Смягчающими обстоятельствами суд признал: кризисные явления в экономике России; признание компанией своей вины; отсутствие прямого умысла на совершение налогового правонарушения; добровольная уплата недоимки до вынесения решения инспекцией. В итоге суд снизил размер штрафа вдвое⁵³;

- правила, предусматривающие приостановление операций по счетам в банках, применяются также в отношении налоговых агентов;
- занижение суммы налога по итогам налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с

⁴⁷ Постановление от 08.06.2010 №1798/10.

⁴⁸ Письмо МФ РФ от 14.08.2015 № 03-04-05/46998.

⁴⁹ п.17 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК.

⁵⁰ Письмо МФ РФ от 25.03.2016 № 03-02-07/1/19163, Письмо ФНС России от 06.02.2017 №ГД-4-8/2085(а).

⁵¹ п.9 ст. 61 НК.

⁵² ст. 112 НК РФ.

⁵³ Постановление АС ПО от 23.12.2016 №Ф06-16503/2016.

чем не влечет применения ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

- на дату окончания установленного срока уплаты налога за налоговый период, за который начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;
- на момент вынесения решения эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Однако указанные нормы на НДФЛ не распространяются: налоговые органы и при случае наличия переплаты на день принятия решения штрафуют за тот период, в котором этот налог вовремя не перечислялся.

11. Срок подачи заявления о возврате переплаченного налога

По мнению налоговиков, трехлетний срок для подачи заявления о возврате излишне уплаченной в бюджет суммы НДФЛ нужно отсчитывать с даты возникновения переплаты.

По мнению судов⁵⁴, этот срок определяется с даты представления в налоговый орган справок по ф. 2-НДФЛ. Суд указал, что до подачи справок по ф. 2-НДФЛ за соответствующий год у налогового агента отсутствуют объективные данные о размере возможной переплаты по НДФЛ.

12. Риск уплаты НДФЛ до выплаты заработной платы

Если компания рассчитывается с бюджетом по НДФЛ до того момента, как выплатит зарплату своим работникам, налоговики не признают такой платеж как уплату налога. В этом случае за фирмой будет числиться недоимка, которую можно будет погасить только повторным перечислением НДФЛ⁵⁵.

Суды исходят из правовой позиции, изложенной в п.20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57, согласно которой денежные средства, которые компания уплатила в бюджет досрочно, могут быть признаны излишне уплаченным налогом. Поэтому их можно зачесть в счет налога, фактически удержанного налоговым агентом при выплате зарплаты. Суд не принял довод инспекции о том, что оплата НДФЛ произошла за счет средств налогового агента, а не за счет средств работников. Суд указал, что запрет на уплату НДФЛ за счет средств налогового агента, установленный п.9 ст. 226 НК РФ, не касается зачета переплаты по налогу в счет будущих платежей по НДФЛ. Данная норма применяется в случае уплаты налоговым агентом НДФЛ за счет собственных средств, без удержания налога из доходов физического лица при их фактической выплате⁵⁶.

13. Порядок списания ИП материальных расходов

В соответствии с пунктом 22 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утв. приказом МФ РФ №86н, МНС России

⁵⁴ Постановление АС МО от 16.05.2016 №А40-100709/2014.

⁵⁵ Письмо ФНС РФ от 05.05.2016 №СА-4-9/8116(а).

⁵⁶ Постановление АС ЗСО от 23.01.2015 №Ф04-14138/2014.

№БГ-3-04/430 от 13.08.2002, материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (работ, услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров.

Суд отменил данный порядок и установил, что ИП для целей НДС могут учитывать материальные расходы после их фактической оплаты (кассовый метод), не дожидаясь факта реализации товаров, для производства которых они были понесены⁵⁷.

По налогу на добавленную стоимость

Постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой налоговым органам следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае⁵⁸.

1. Дивиденды в натуральной форме

Исходя из норм п.1 ст. 39 и ст. 146 НК РФ передача имущества в счет выплаты дивидендов признается реализацией, облагаемой НДС⁵⁹.

Суды – против⁶⁰.

2. Уведомление о получении освобождения от НДС

Налоговики не вправе отказать фирме или ИП в праве на освобождение от уплаты НДС, если он несвоевременно подал уведомление об освобождении⁶¹.

Данная позиция ФНС РФ согласуется с позицией Пленума ВАС РФ⁶², согласно которой налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать право на освобождение. При этом последствия нарушения срока уведомления законом не определены. Такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения.

3. Вычет НДС частями

Исходя из положений п.1.1 ст. 172 НК принятие к вычету НДС на основании одного счета – фактуры частями в разных налоговых периодах в течение трех лет после принятия на учет товаров, работ, услуг не противоречит нормам НК.

По мнению МФ РФ, это не распространяется на суммы налога по приобретенным основным средствам, оборудованию к установке и НМА (по ним вычет производится после принятия на учет активов в полном объеме – п.1 ст. 172 НК)⁶³.

⁵⁷ Решение ВС РФ от 19.06.2017 №АКПИ17-283.

⁵⁸ Письмо ФНС РФ от 29.01.2014 №ГД-4-3/1430.

⁵⁹ Письмо МФ РФ от 06.04.2010 № 03-03-06/1/235.

⁶⁰ Определение ВАС РФ от 26.01.2007 № 493/07.

⁶¹ Письмо ФНС РФ от 16.03.2015 №ГД-4-3/4108а.

⁶² п.2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33.

⁶³ Письмо МФ РФ от 09.04.2015 № 03-07-11/20293 и 03-07-11/20290.

По мнению судов, заявить вычет по НДС при покупке недвижимости можно не одновременно, а по частям в пределах трехлетнего срока⁶⁴.

4. Восстановление НДС по морально устаревшим товарам

Выбытие товаров по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, не является объектом обложения НДС. К таким случаям относится и списание морально устаревших товаров. В связи с этим, по мнению МФ, при списании ТМЦ из-за невозможности их дальнейшего использования суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, необходимо восстановить и уплатить в бюджет в связи с тем, что имущество перестает использоваться в облагаемых НДС операциях⁶⁵.

Случаи, при которых суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению, перечислены в п.3 ст. 170 НК РФ. Однако списание товаров с истекшими сроками годности в этой норме Кодекса не указано⁶⁶.

5. Вычет ввозного НДС при порче импортных товаров

При перевозке партия товара повреждена, и машины признаны негодными к реализации. Раз товар не может быть использован в деятельности, облагаемой НДС, к вычету НДС принимать нельзя⁶⁷.

Порча товаров не препятствует принятию к вычету НДС по ним. Реализация приобретенного товара в силу закона не является условием для применения налоговых вычетов⁶⁸.

6. Вычет НДС при приобретении имущества банкрота

С 1 января 2015 г. операции по реализации имущества должников, признанных банкротами, не облагаются НДС⁶⁹. В то же время если продавец при осуществлении операций, которые не признаются объектом налогообложения по НДС, выставил счет-фактуру с НДС, то на основании п.5 ст. 173 НК сумму налога должен перечислить в бюджет. При этом покупатель не имеет права на вычет НДС⁷⁰.

Суды – против⁷¹. Обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета -фактуры.

Отметим, что данное судебное решение налоговые органы включили в Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых во втором полугодии 2016

⁶⁴ Постановление АС ПО от 10.06.2015 №А12-38088/2014.

⁶⁵ Письмо МФ РФ от 21.01.2016 № 03-03-06/1/1997.

⁶⁶ Решение ВАС РФ от 19.05.2011 № 3943/11.

⁶⁷ Письмо МФ РФ от 05.09.2016 № 03-07-08/51648.

⁶⁸ Постановление ФАС СЗО от 03.02.2014 №Ф07-10322/2013.

⁶⁹ подп. 15 п.2 ст. 146 НК.

⁷⁰ Письмо МФ РФ от 31.01.2017 № 03-07-11/4780.

⁷¹ Определение ВС РФ от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640.

г. по вопросам налогообложения, направленный письмом ФНС России от 23.12.2016 №СА-4-7/24825(а), в то же время выражают несогласие с мнением высших судебных инстанций.

7. Вычет НДС по услугам почты

Организации не имеют право на вычет НДС по услугам почты без счета -фактуры, даже если почтовое отделение выдало кассовый чек с суммой НДС, выделенной отдельной строкой⁷².

Позиция против: согласно п.7 ст. 168 НК при реализации товаров за наличный расчет в розничной торговле продавец не должен выдавать покупателям счет – фактуру. В этом случае обязанность по выставлению счета – фактуры считается выполненной при выдаче покупателю кассового чека. Поэтому покупатель имеет право принять к вычету выставленный продавцом в кассовом чеке НДС.

8. Вычет НДС по основным средствам

Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия их на учет. Поскольку в п.1 ст. 172 НК РФ прямо не сказано, на каком счете должно быть учтено имущество (на счете 01 или 08), которое будет использоваться в качестве основных средств, возникает вопрос: можно ли принять к вычету НДС по объекту, числящемуся на счете 08?

По мнению МФ РФ – нет⁷³.

Суды такую позицию не поддерживают⁷⁴.

9. Льготы по НДС: подтверждение

Глава 21 НК РФ не содержит понятие льготы. В ст. 149 НК РФ поименованы лишь операции, не подлежащие налогообложению, а в п.2 ст. 149 НК – операции, не являющиеся объектом обложения НДС. Возникает вопрос: можно ли признать такие операции льготными?

По мнению МФ РФ, операции, соответствующие понятию «льготы», перечислены, в частности, в ст. 149 НК РФ⁷⁵.

Как указал Президиум ВАС РФ⁷⁶, при применении ст. 149 НК РФ необходимо принимать во внимание определение понятия «налоговая льгота», данное в п.1 ст. 56 НК РФ ей признается предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками.

⁷² Письмо МФ РФ от 14.02.2017 № 03-07-11/8245.

⁷³ Письмо от 20.11.2015 №03-07-РЗ/67429.

⁷⁴ Постановление АС СЗО от 27.01.2012 №А56-10457/2011.

⁷⁵ Письмо от 22.12.2016 №ЕД-4-15/24737.

⁷⁶ Постановление от 30.05.2014 №33.

10. НДС от возврата арендованного объекта с неотделимыми улучшениями

Если арендатор произвел в арендованном помещении неотделимые улучшения и после окончания срока договора вернул объект арендодателю вместе с улучшениями, то такая операция признается реализацией и должна облагаться НДС⁷⁷.

Единого мнения у судов по этому вопросу нет. Так, суд, признавая решение налоговиков недействительным⁷⁸, отметил, что право собственности на неотделимые улучшения у арендатора не возникает, поскольку арендуемое помещение с неотделимыми улучшениями представляет собой единое целое – неделимую вещь, имеющую собственника – арендодателя. Следовательно, объект НДС отсутствует.

По УСН

1. Учет НДС в доходах

Компания на «упрощенке» освобождена от уплаты НДС. Поэтому она не выставляет счет-фактуру. В противном случае вся сумма НДС, указанная в счете – фактуре, должна быть уплачена в бюджет. Поэтому суммы НДС, полученные от покупателя, у продавца не остаются, а в полном объеме перечисляются им в бюджет.

По мнению МФ РФ, перечисленный покупателем НДС необходимо отражать при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН⁷⁹.

Суды – против⁸⁰.

С 1 января 2016 г. согласно новой редакции ст. 346.15 НК в УСН учитываются доходы без учета предъявленных покупателю налогов.

2. Уменьшение налога на часть страхового взноса в ПФР в части дохода, превышающего 300 000 руб.

Позиция МФ РФ по этому вопросу несколько раз менялась:

- может⁸¹;
- не может⁸²;
- может⁸³.

Верховный суд РФ⁸⁴ со ссылкой на правовую позицию КС РФ, содержащуюся в постановлении от 30.11.2016 № 27-П, указал, что ИП, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» при определении размера дохода для расчета страховых взносов за себя в фиксированном размере могут учитывать расходы. По мнению ВС

⁷⁷ Постановление АС МО от 07.06.2017 №А41-72870/2016.

⁷⁸ Постановление АС МО от 19.03.2015 №Ф05-2035(2015).

⁷⁹ Письмо МФ РФ от 21.08.2015 № 03-11-11/48495.

⁸⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 № 17472/08.

⁸¹ Письмо МФ РФ от 29.12.2014 № 03-11-09/68180.

⁸² Письмо МФ РФ от 06.10.2015 № 03-11-09/57011.

⁸³ Письмо МФ РФ от 07.12.2015 № 03-11-09/71357, от 20.09.2016 № 03-11-09/54901.

⁸⁴ Определение ВС РФ от 18.04.2017 №304-КГ16-16937.

РФ, данный подход применим и для плательщиков УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы».

МФ РФ придерживается противоположной позиции, согласно которой в состав доходов включаются все доходы без уменьшения на суммы понесенных расходов⁸⁵.

3. Уведомление о переходе на УСН

В связи с тем, что переход на УСН носит уведомительный характер, ИП признаются налогоплательщиками, применяющими УСН, с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе⁸⁶. В данном случае позиция МФ РФ согласуется с решениями судов. По их мнению, определяющим фактором для выяснения вопроса о нахождении компании на УСН является фактическое ведение деятельности в соответствии с выбранным режимом налогообложения с начала налогового периода, а подача заявления в инспекцию носит уведомительный характер⁸⁷.

4. Система «Платон» и УСН

Расходы в виде платы в счет возмещения вреда, причиненного автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, учитываются при налогообложении прибыли в составе прочих расходов.

При применении УСН указанные расходы не учитываются, так как их нет в перечне ст. 346.16 НК⁸⁸.

Проезд большегрузов по федеральным трассам стал платным с 15 ноября 2015 г. И лишь изменения, внесенные в НК РФ Федеральным законом от 03.07.2016 № 249-ФЗ, разрешили вопрос включения платы в состав налоговых расходов при УСН и ЕСХН. А для организаций и ИП, применяющих УСН с объектом «доходы» и ЕНВД указанная плата является дополнительным налоговым бременем, как и расходы по применению ККТ.

5. Учет расходов при определении размера дохода

ИП на УСН с объектом «доходы минус расходы» при определении размера дохода для расчета страховых взносов могут учитывать расходы.

ИП применял УСН с объектом «доходы минус расходы». Годовой доход ИП оказался больше 300 тыс. руб. Поэтому он доплатил в размере 1 % с превышения дохода над 300 тыс. руб. (исходя из дохода, уменьшенного на расходы).

При принятии решения ВС РФ взял за основу правовую позицию КС РФ, содержащуюся в Постановлении от 30.11.2016 № 27-П. Согласно ей, доход ИП, уплачивающего НДФЛ и не производящего выплаты физическим лицам, подлежит уменьшению на величину фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с

⁸⁵ Письмо МФ РФ от 17.03.2017 № 03-15-06/15590.

⁸⁶ Письмо МФ РФ от 16.02.2016 № 03-11-11/8396.

⁸⁷ Постановление АС ЗСО от 06.05.2016 №Ф04-1942/2016.

⁸⁸ Письмо МФ РФ от 06.10.2015 № 03-11-11/57133.

извлечением дохода, в соответствии с установленными правилами учета таких расходов для целей исчисления и уплаты НДФЛ.

Однако МФ РФ не согласен с такой позицией ВС РФ. Решить проблему могут только поправки в главу 34 НК РФ, которые прямо будут предусматривать возможность ИП на УСН учитывать при определении дохода, на который начисляются дополнительные страховые взносы, понесенные расходы⁸⁹.

По ЕНВД

1. Штраф за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет

Плательщик ЕНВД может быть оштрафован за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в качестве «вменщика», даже если он уже состоит на учете в этой инспекции⁹⁰.

Позиция против: согласно п.3 ст. 346.28 НК заявление подается в течение пяти дней со дня начала применения ЕНВД. В числе видов налоговых правонарушений, приведенных в главе 16 НК РФ, нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в качестве «вменщика» отсутствует. По какой статье НК РФ собирается оштрафовать ФНС РФ, не указывается.

2. Нулевые декларации по ЕНВД

По мнению МФ РФ⁹¹, в случае временного приостановления деятельности нулевых деклараций по ЕНВД быть не может.

Арбитражный суд ЗСО⁹² указал, что при отсутствии физических показателей в течение налогового периода компания вправе подать в налоговый орган нулевую декларацию по ЕНВД.

Плательщик ЕНВД вправе представить нулевую декларацию, если в налоговом периоде у него не было имущества, необходимого для ведения деятельности, облагаемой единым налогом, и отсутствовали в связи с этим физические показатели для расчета налога⁹³.

Вывод ФНС России согласуется с правовой позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в информационном письме от 05.03.2013 № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 НК РФ».

3. Коэффициент – дефлятор по ЕНВД

Начиная с 2015 г. коэффициент – дефлятор для целей исчисления ЕНВД не меняется и составляет 1,798, что ставит в неравное положение с другими спецрежимами.

⁸⁹ Определение ВС РФ от 18.04.2017 №304-КГ16-16937.

⁹⁰ Письмо ФНС РФ от 29.03.2016 №СА-4-7/5366.

⁹¹ Письмо от 15.04.2014 № 03-11-09/170870.

⁹² Постановление от 17.08.2016 №Ф04-3635/2016.

⁹³ Информация ФНС РФ «Приостановление деятельности плательщиком ЕНВД».

4. Применение ЕНВД по реализации собственной продукции

Может ли компания в отношении деятельности по реализации собственной кулинарной продукции применять ЕНВД, если продукция продается с условием доставки или самостоятельного вывоза?

По мнению МФ РФ – нет. В качестве аргумента МФ РФ сослался на подп. 8 п.2 ст. 346.26 НК РФ в котором речь идет о применении ЕНВД по услугам общепита, оказываемые через залы обслуживания посетителей⁹⁴.

Суды не согласны с такой позицией⁹⁵.

По страховым взносам

1. Выплаты при рождении ребенка

В случае выплаты организацией суммы единовременной материальной помощи в течение первого года после рождения ребенка обоим родителям, являющимся работниками этой организации, страховыми взносами не облагается сумма материальной помощи в размере не более 50 т. р., начисленная каждому из родителей⁹⁶. Что касается НДФЛ⁹⁷, то МФ РФ считает, что НДФЛ не облагается сумма, не превышающая 50 т. р. в расчете на обоих родителей⁹⁸.

Впоследствии МФ РФ отзывает письмо от 15.07.2016 №03-04-06/41390, и в письме от 26.07.2017 № 03-04-06/47541 распространяет на НДФЛ те же положения, что и по страховым взносам.

2. Для «зарплатных» налогов НК РФ установлены разные пороговые значения

Стандартные вычеты по НДФЛ на детей действуют до месяца, в котором доход налогоплательщика превысит 350 т. р. А по страховым взносам регрессивная ставка в размере 10 % действует в 2017 г. начиная с 876 т. р. дохода в расчете на работника.

3. Компенсация за задержку заработной платы

Данная компенсация облагается страховыми взносами⁹⁹.

Суды не поддерживают эту позицию¹⁰⁰. Выплата денежной компенсации работнику при нарушении работодателем установленного срока расчетов по оплате труда относится к мерам материальной ответственности работодателя за нарушение договорных обязательств перед работником и не является возмещением затрат работника, связанных с исполнением им трудовых обязанностей.

⁹⁴ Письмо от 06.04.2017 № 03-11-11/20439.

⁹⁵ Постановление ФАС ДО от 13.12.2013 №А51-20032.

⁹⁶ Письмо МФ РФ от 16.05.2017 № 03-15-06/29546.

⁹⁷ п.8 ст. 217 НК.

⁹⁸ Письмо от 15.07.2016 № 03-04-06/41390, от 26.07.2017 №03-04-06/47541.

⁹⁹ Письмо Минтруда РФ от 27.04.2016 №17-4/ООГ-701.

¹⁰⁰ Постановление АС ЗСО от 21.04.2016 №А45-18641/2015.

4. Выплаты членам совета директоров и ревизионной комиссии:

- не облагаются страховыми взносами. В данном случае между членами совета директоров и АО не возникает ни трудовых, ни гражданско-правовых отношений¹⁰¹;
- облагаются страховыми взносами. Отношения членов совета директоров и ревкомиссии с АО в полной мере подпадают под гражданско-правовое регулирование¹⁰²;
- облагаются страховыми взносами¹⁰³.

5. Подотчетные суммы и страховые взносы

Исходя из положений ст. 137 ТК РФ выданные под отчет денежные средства, по которым работники своевременно не представили авансовый отчет, признаются задолженностью работника перед организацией и данные суммы могут быть удержаны из зарплаты работника. При этом решение об удержании руководитель организации должен принять не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения выданных сумм.

Таким образом, по мнению МФ РФ, если работодатель удержал из зарплаты работника подотчетные средства, по которым он не отчитался, то объекта обложения страховыми взносами не возникает. Если же не удержал, то как выплаты в пользу работников в рамках трудовых отношений облагаются страховыми взносами.

Суды не соглашались с такой позицией¹⁰⁴. Суды указывают, что получение работником денежных средств под отчет на хозяйственные нужды не относится ни к одному виду доходов, выплачиваемых по трудовым договорам. Отсутствие подтверждающих документов о расходовании данных средств или возврате их в кассу предприятия не является доказательством того, что спорные суммы можно отнести на доходы работников.

Полученные сотрудниками под отчет денежные средства не формируют базу для начисления страховых взносов. Суд нашел подтверждение того, что сотрудники использовали подотчетные суммы в интересах компании. То есть эти средства не являются доходом сотрудников, облагаемым страховыми взносами¹⁰⁵.

Страховые взносы начислять не надо, если организация перечисляет на зарплатную карту работника денежные средства, выданные под отчет¹⁰⁶.

При принятии решений в пользу организаций суды отталкиваются от правовой позиции, изложенной Президиумом ВАС РФ в постановлении от 14.05.2013 № 17744/12. Согласно ей выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников, в том

¹⁰¹ Письмо от 11.04.2016 №17-3/В-147.

¹⁰² Определение КС РФ от 06.06.2016 № 1170-О.

¹⁰³ Письмо МФ РФ от 13.02.2017 № 03-15-06/7788.

¹⁰⁴ Постановление ФАС ВВО от 18.07.2013 №А43-14173/2012, Определение ВАС РФ от 12.09.2013 №ВАС-12172/13.

¹⁰⁵ Определение ВС РФ от 18.02.2016 №309-КГ15-20313.

¹⁰⁶ Постановление АС ЦО от 01.12.2016 №А35-7662/2015.

числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами. Поэтому на такие суммы страховые взносы не начисляются¹⁰⁷.

6. Премии к праздникам, юбилеям

Премии, выплачиваемые работникам к праздникам и памятным датам, облагаются страховыми взносами в общем порядке¹⁰⁸.

Событие, с которым связана выплата премии к юбилею, имеет непосредственное отношение к конкретному работнику, а не к трудовым взаимоотношениям между работником и работодателем. Поэтому на сумму премий взносы не начисляются¹⁰⁹.

Выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, не являются оплатой труда работников, в том числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами¹¹⁰.

7. Подарки работникам

Согласно п.1 ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает другой стороне (одаряемому) вещь в собственность к себе или к третьему лицу либо освобождает ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом. В случае передачи подарков работнику по договору дарения независимо от стоимости подарка у организации объекта обложения страховыми взносами не возникает¹¹¹.

По общему правилу на стоимость подарков страховые взносы не начисляются. При этом если цена подарка не превышает 3 тыс. руб., то письменная форма договора дарения не нужна¹¹².

8. Путевки на санаторно-курортное лечение

Оплата стоимости путевок на санаторно-курортное лечение работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами, облагается взносами в общем порядке. Причем источник финансирования оплаты таких путевок значения не имеет¹¹³.

Что касается судебной практики, то она полностью на стороне компаний, причем на уровне высших судов¹¹⁴. Суды отмечают, что выплаты социального характера, не являющиеся стимулирующими и не зависящие от квалификации работников, сложности, качества,

¹⁰⁷ Постановление АС ЗСО от 30.06.2017 №А27-25134/2016.

¹⁰⁸ Письмо МФ РФ от 07.02.2017 № 03-15-05/6368.

¹⁰⁹ Определение ВС РФ от 01.09.2015 №304-КГ15-10018, Постановление АС ПО от 20.01.2017 №Ф06-16587/2016.

¹¹⁰ Определение ВС РФ от 06.04.2017 №306-КГ17-2349.

¹¹¹ Письмо Минтрудсоцзащиты РФ от 22.09.2015 №17-3/В-473.

¹¹² Постановление АС УО от 05.07.2017 №А60-40533/2016.

¹¹³ Письмо МФ РФ от 26.04.2017 № 03-15-06/25246.

¹¹⁴ Определение ВС РФ от 23.04.2015 №310-КГ15-1740, постановление Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 № 17744/12, Определение ВС РФ от 19.02.2016 №303-КГ15-20158.

количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников и не подлежат включению в базу для исчисления страховых взносов.

9. Блокировать счета при несдаче расчета по страховым взносам:

- по мнению МФ РФ: нельзя¹¹⁵;
- по мнению ФНС России: можно¹¹⁶.

10. Стоимость бесплатного питания работников

По мнению Минтруда РФ, все выплаты в пользу работников в денежной и натуральной формах в рамках трудовых отношений подлежат обложению страховыми взносами. Если организация предоставляет бесплатное питание на основании коллективного договора, а не в связи с требованиями законодательства, то его стоимость облагается страховыми взносами в общеустановленном порядке¹¹⁷.

Суды указывают, что стоимость бесплатного питания не облагается страховыми взносами¹¹⁸. Сам факт наличия трудовых отношений между работником и работодателем не означает, что все без исключения выплаты являются оплатой труда и произведены в рамках трудовых отношений. В том случае, когда выплаты имеют социальный характер, предусмотрены, к примеру, в коллективном договоре и не являются стимулирующими, а также не зависят от квалификации работника, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, то они не признаются оплатой за труд. Поэтому такие выплаты страховыми взносами не облагаются¹¹⁹.

11. Расходы на прививки и страховые взносы

По мнению ПФР, данные суммы облагаются страховыми взносами.

Как указал ВАС РФ¹²⁰, согласно ТК РФ расходы на вакцинацию нельзя отнести ни к заработной плате работников, ни к стимулирующим выплатам, это не предусмотрено системой оплаты труда, не являются частью зарплаты, не являются стимулирующими или компенсационными и носят вынужденный разовый характер.

12. Выплаты за разъездной характер

Начислять страховые взносы на такие выплаты не надо. Поскольку возмещение затрат «разъездным» сотрудникам связано с исполнением ими трудовых обязанностей, такие выплаты считаются компенсациями (расход по проезду и найму жилья, суточные)¹²¹.

¹¹⁵ Письмо МФ РФ от 12.01.2017 № 03-02-07/1/556.

¹¹⁶ Письмо ФНС РФ от 27.01.2017 №ЕД-4-15/1444.

¹¹⁷ Письмо от 24.10.2014 №17-3/В-501.

¹¹⁸ Определение ВС РФ от 25.07.2016 №304-КГ16-8371, Постановление АС ВВО от 18.07.2016 №А82-13922/2015.

¹¹⁹ Постановление Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 № 17744/12.

¹²⁰ Определение от 03.04.2013 №ВАС-3338/13.

¹²¹ Письмо МФ РФ от 14.04.2017 № 03-04-06/22286.

Суды придерживаются этих же позиций.

Согласно ст. 129, 164, 168.1 ТК РФ компенсационные выплаты по проезду в городском транспорте сотрудникам, постоянная работа которых имеет разъездной характер, носят социальный характер, не являются стимулирующими, не зависят от квалификации работников и от результатов труда, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда и не относятся ни к вознаграждению за выполнение трудовых или иных обязанностей, ни к материальной выгоде, не носят систематический характер¹²².

Суточные по однодневным командировкам не облагаются страховыми взносами. При этом не имеет значения, как организация называет такие выплаты, так как они не могут признаваться доходом (экономической выгодой) работника¹²³.

13. Смягчающие обстоятельства в спорах с ПФР

Конституционный суд РФ вернул страхователям смягчающие обстоятельства в спорах с ПФР¹²⁴. Суд указал, что не соответствует Конституции РФ нормы, которыми отменена обязанность органа внебюджетного фонда выявлять смягчающие и отягчающие обстоятельства при рассмотрении материалов дела о правонарушении, предусмотренном Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ. Также не соответствуют Конституции РФ и нормы, которыми были отменены перечни вышеуказанных обстоятельств и правила их применения.

Двойственность в налогообложении

В мировой практике выделяют международное двойное (многократное), экономическое, юридическое двойное налогообложение.

«Экономическое двойное налогообложение – обложение одной и той же налоговой базы у разных лиц (пример: прибыль организаций до распределения облагается налогом на прибыль, а после распределения налогом облагаются дивиденды, получаемые акционерами)» [4].

В национальном законодательстве государств, а также в заключаемых ими международных соглашениях предусматриваются меры по устранению многократного налогообложения. Например, при налогообложении дохода резиденту предоставляется право вычесть из налоговой базы ту часть, которую он получил в результате своей деятельности за границей.

В настоящее время Российская Федерация является участником многих международных налоговых соглашений. Поэтому приоритетность международных соглашений перед внутренним законодательством закреплена Конституцией РФ. В ч.4 ст. 15 Конституции РФ сказано, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Статья 7 НК РФ гласит: «Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним

¹²² Определение ВС РФ от 01.06.2016 №307-КГ16-5452.

¹²³ Определение ВС РФ от 16.02.2015 №310-КГ14-8362, Постановление АС СКО от 31.08.2016 №А32-25899/2015.

¹²⁴ Постановление от 19.01.2016 №2-П.

нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации».

В качестве примеров устранения двойного налогообложения можно привести:

1) НДФЛ

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым РФ заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства¹²⁵.

2) Налог на прибыль

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в РФ, так и за ее пределами.

Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ.

3) Налог на имущество организаций

Фактически уплаченные российской организацией за пределами территории РФ в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в РФ в отношении указанного имущества.

В российском национальном налоговом законодательстве имеет место множество случаев двойного налогообложения. Сказанное проиллюстрируем на условном примере.

Как известно, выделяют три фактора производства: земля, труд, капитал. И каждый из этих факторов облагаются налогами, причем не единожды, а многократно: земля – земельным налогом, труд – НДФЛ, страховыми взносами, капитал – налогом на имущество организаций. *Пример (условный).*

Таблица

Мебельная фабрика производит мебель, для чего приобретает сырье, оборудование, рабочую силу и т. п. При этом затраты составили

№п/п	Затраты	Сумма
1	Сырье и материалы	200 000 руб., кроме того НДС – 36 000 руб.
2	Амортизация основных средств	100 000 руб.
3	Оплата труда	300 000 руб.
4	Страховые взносы (30 %)	90 000 руб.
5	Прочие расходы	210 000 руб.
5а	в том числе прямые налоги (налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог и т. п.)	100 000 руб.
6	Производственная себестоимость	900 000 руб.

¹²⁵ ст. 232 НК РФ.

№п/п	Затраты	Сумма
7	Прибыль	100 000 руб.
8	Продажная цена	1 000 000 руб.
	кроме того НДС (18 %)	180 000 руб.
9	Налог на прибыль организаций (20 %)	20 000 руб.
10	Чистая прибыль	80 000 руб.
11	НДС к уплате в бюджет (180 000 руб. – 36 000 руб.)	144 000 руб.
12	Добавленная стоимость (1 000 000 руб. – 200 000 руб.)	800 000 руб.
13	Всего уплачено налогов (стр. 4 + стр. 5а + стр. 9 + стр. 11) Без учета НДС	354 000 руб. 210 000 руб.
14	Налоговая нагрузка, % То же, без учета НДС	35,4 21,0

Составлено автором

По данным таблицы можно сделать следующие выводы.

1. Приобретаемые со стороны сырье и материалы, основные средства для продавцов были готовой продукцией, и, соответственно, облагались НДС. У покупателя, использующего указанные ценности для производственных целей, они также облагаются НДС, включаясь в себестоимость продукции и, соответственно, увеличивают стоимость выпускаемой продукции. Следует отметить, что в налоговом учете во избежание двойного налогообложения сумма «входного» НДС по ценностям, приобретаемым со стороны, принимается к вычету, в бюджет поступает налог именно с добавленной стоимости.

2. Продажная цена продукции – 1 000 000 руб. Добавленная стоимость (разница между продажной ценой продукции и стоимостью сырья и материалов, приобретенных со стороны) – 800 000 руб. (1 000 000 руб. – 200 000 руб.).

Продавая продукцию покупателю за 1 000 000 руб., продавец покупателю предъявляет НДС в сумме 180 000 руб. Следовательно, налогом на добавленную стоимость обложились:

- амортизация основных средств (100 000 руб.);
- оплата труда (300 000 руб.);
- страховые взносы (90 000 руб.);
- прочие расходы (включая прямые налоги) (210 000 руб.);
- прибыль (включая чистую прибыль) (100 000 руб.).

3. В составе расходов оплата труда учитывается в начисленных суммах (метод начислений). Следовательно, прямой личный налог (НДФЛ), который будет удерживаться из заработной платы налоговым агентом при выплате, также облагается НДС.

4. Если организация примет решение о выплате дивидендов за счет нераспределенной прибыли, то налоговый агент обязан с этих сумм удержать НДФЛ по ставке 13%. И этот налог, как и сами дивиденды, окажутся обложенными НДС.

К двойному налогообложению в российском законодательстве можно отнести также следующие случаи:

- транспортные средства у организаций облагаются транспортным налогом, и являясь амортизируемым имуществом (первоначальной стоимостью более 100 000 руб. за единицу) признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Следует указать, что Правительство РФ планирует внести в главу 30 НК РФ глобальные изменения, в соответствии с которыми из текста главы 30 НК РФ будет исключено слово «движимое», то есть предлагается объектом обложения налогом на имущество организаций признавать лишь недвижимое имущество, учитываемое на балансе в

качестве основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Принятие данной поправки исключит двойное налогообложение транспортных средств транспортным налогом и налогом на имущество организаций;

• *при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется как сумма:*

1. *таможенной стоимости этих товаров;*
2. *подлежащих уплате таможенной пошлины;*
3. *подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам) (п. 1 ст. 160 НК РФ).*

Таможенные пошлины, акцизы, относящиеся к косвенным, облагаются дополнительно косвенным налогом НДС, что, естественно, ведет к увеличению доли косвенных налогов в общей сумме налогов, уплачиваемых на территории РФ;

• страховыми взносами облагается начисленная в пользу работников заработная плата, следовательно, НДФЛ облагается страховыми взносами;

• на участках с вредными условиями труда применяется повышенная тарифная ставка, вместе с тем главой 34 НК РФ установлены дополнительные тарифы страховых взносов за работу на указанных участках работ.

Международное двойное налогообложение устраняется путем заключения соглашений между государствами об избежании двойного налогообложения (например, по НДФЛ, налогу на прибыль), то по случаям двойного налогообложения, возникающим внутри страны, такие меры по их устранению не предусмотрены. Все это приводит к искусственному завышению ВВП (так как налоги являются частью выручки, ВВП), увеличению доли косвенного налогообложения, росту цен, инфляции и т. п.

В целях формирования единой правоприменительной практики и снижения числа налоговых споров, возникающих в связи с различной трактовкой отдельных положений законодательства РФ о налогах и сборах, МФ РФ в письме от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 сообщает следующее: в случае, когда письменные разъяснения МФ (рекомендации, разъяснения ФНС) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, ВС РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

Прежде чем оспаривать судебное решение, вынесенное в пользу компании, юрист налоговой инспекции должен изучить сложившуюся судебную практику по рассматриваемому вопросу. И если практика на стороне налогоплательщиков, то руководитель инспекции обязан отказаться от продолжения спора, то есть не обращаться в апелляцию, кассацию или надзор¹²⁶.

Конституционный суд РФ в своих решениях неоднократно указывал на необходимость госорганов действовать в сфере налогообложения только в тех пределах, которые установлены законом, а также на недопустимость произвольного и дискриминационного применения закона госорганами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками, подчеркивая, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах подлежат истолкованию в пользу налогоплательщиков. При этом КС РФ не исключает, что неточность в изложении закона сама по себе не предвещает каждый раз вывода

¹²⁶ Приказ ФНС РФ от 09.02.2011 № ММВ-7-7/147.

об отступлении от принципов законодательства о налогах и сборах, обязательных в правовом государстве, если она лишь затрудняет уяснение закона, но не делает неустранимой его формальную неопределенность¹²⁷.

В соответствии с пунктом 1 статьи 34.2 НК РФ МФ РФ дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, налоговые органы обязаны ими руководствоваться.

Как показывает анализ разъяснений, писем МФ РФ, на практике зачастую вышеприведенные критерии не соблюдаются, при наличии решений судов высших инстанций финансовые органы придерживаются противоположных позиций, истолковывают неясности не в пользу налогоплательщика, что вызывает налоговые споры. В этих условиях налогоплательщик может оспорить разъяснения финансовых органов в суде наравне с нормативными актами¹²⁸. Закон устанавливает процедуру оспаривания правовых актов государственных и муниципальных органов в случаях, когда такие акты формально не являются нормативными, однако обладают признаками нормативных, и содержат разъяснения действующего законодательства. Таким образом, с 17 марта 2016 г. у заявителей появилась возможность обратиться в суд с административным иском о признании недействующим, например, письма ФНС России, Минфина России.

По нашему мнению, если по отдельным вопросам, изложенным в Кодексе неясно, нечетко, вызывающим двусмысленность, сомнения, есть решения судов высших судебных инстанций, необходимо внести изменения в НК РФ, что исключит возможность произвольного истолкования данной нормы налоговыми органами, сделает НК РФ более понятным, улучшит налоговое администрирование, в конечном итоге, мировой рейтинг российской налоговой системы.

ЛИТЕРАТУРА

1. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». – Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57.
2. О применении отдельных положений Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».
3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 [<https://www.nalog.ru/rn62/> <https://www.nalog.ru/rn62/>] – официальный сайт ФНС России.
4. Зотиков Н. З. Двойное налогообложение и методы его устранения в международной и российской практике. – Актуальные проблемы адаптации региональных организаций к условиям глобализации правовых и экономических отношений: Сборник статей Всероссийской науч.-практ. конф. (Чебоксары, 17-18 июня 2014 г. – Чебоксары: ЦНС «Интерактивплюс», 2014. – 116 с.

¹²⁷ Письмо МФ РФ от 02.03.2017 № 03-02-07/1/12009.

¹²⁸ Федеральный закон от 15.02.2016 № 18-ФЗ.

Zotikov Nikolay Zotikovich

Chuvash state university. I.N. Ulyanov, Russia, Cheboksary

E-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Doubts, ambiguities, duality in taxation, methods for eliminating them

Abstract. Russian tax legislation contains a lot of ambiguities, inaccuracies, contradictions, which, by virtue of clause 7 of Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation, are interpreted in favor of the taxpayer (payer of the fee). The Federal Tax Service is not entitled to issue regulatory legal acts on taxes and duties¹²⁹. Written explanations to tax authorities, taxpayers, payers of fees and tax agents on the application of the RF legislation on taxes and fees. In accordance with the sub. 5 point 1 of Article 32 of the Tax Code of the Russian Federation, tax authorities are obliged to follow the written explanations of the Ministry of Finance of the Russian Federation on the application of the RF legislation on taxes and fees. With a view to reducing existing inaccuracies, ambiguities, the RF Ministry of Finance conducts an explanation of the tax legislation, issuing a large number of letters. The article analyzes the existing doubts, ambiguities, their explanations in the letters of the RF Ministry of Finance on the main budget-forming taxes, methods for their elimination in the practice of applying the current tax legislation. The article presents examples of dual taxation in the Russian tax system, methods for their elimination.

Keywords: regulatory legal acts; written explanations; dividends; amortization premium; actual tax liabilities; tax base; updated tax returns; tax agent; tax deductions; tax period; circumstances mitigating responsibility; VAT deduction; VAT recovery; insurance premiums in a fixed amount; Special tax regimes; suspension of operations on accounts; double taxation

REFERENCES

1. On some issues arising when arbitration courts apply part of the first Tax Code of the Russian Federation. – Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of July 30, 2013, No. 57.
2. On application of certain provisions of the Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of July 30, 2013 No. 57 "On certain issues arising when arbitration courts apply part of the first Tax Code of the Russian Federation".
3. About the assessment by arbitration courts of the reasonableness of the receipt by the taxpayer of the tax benefit: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 No. 53 [<https://www.nalog.ru/rn62/> <https://www.nalog.ru/rn62/>] – official site of the Federal Tax Service of Russia.
4. Zotikov N. Z. Double taxation and methods for its elimination in international and Russian practice. – Actual problems of adaptation of regional organizations to the conditions of globalization of legal and economic relations: Collected papers of the All-Russian scientific-practical conference. Conf. (Cheboksary, June 17-18, 2014- Cheboksary: CNS Interactive Plus, 2014. – 116 s.

¹²⁹ clause 2 of Article 4 of the Tax Code of the Russian Federation.