Санкт-Петербургский государственный университет

направление «Юриспруденция»

Выпускная квалификационная работа

**Проблемы учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм**

Работу выполнила:

студентка 2 курса магистратуры

Соколова Светлана Андреевна

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Кустова Маргарита Валерьевна

Санкт-Петербург

2017

**Содержание**

Введение

Глава 1. Общая характеристика проблем учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм………………………………………………….6-22

§1. Предпосылки учета временных параметров формирования налоговой обязанности как элемента налогового обязательства……………………………..6-15

§2. Тенденции развития налогового законодательства в контексте периодичности изъятия налогов…………………………………………………………………….15-22

Глава 2. Пределы корректировки налогового обязательства в текущем налоговом периоде……………………………………………………………………………...23-44

§1. Правовые основы определения периода корректировки налогового обязательства……………………………………………………………………….23-38

§2. Проблемы определения периода корректировки налогового обязательства вследствие признания сделки в будущих периодах недействительной…………38-44

Глава 3. Проблемы влияния периодичности изъятия налогов на выявление действительного размера налогового обязательства при осуществлении налогового контроля и привлечении налогоплательщиков к ответственности……………...45-63

§ 1. Проблемы учета налоговых периодов на этапе осуществления налогового контроля…………………………………………………………………………….45-56

§ 2. Проблемы учета налоговых периодов на этапе привлечения к налоговой ответственности……………………………………………………………………56-63

Заключение

Список использованной литературы

**Введение**

Проблема учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм еще не становилась предметом самостоятельного комплексного исследования. Вместе с тем необходимость в таком исследовании назрела.

В условиях действующей правовой регламентации налоговый период оказывает влияние на всю систему налоговых отношений. Налоговый период учитывается на этапе установления налога. В силу ст. 17 Налогового кодекса РФ[[1]](#footnote-1) налоговый период выступает в качестве обязательного элемента налогообложения. На этапе формирования и исполнения налогового обязательства налоговый период обеспечивает поэтапное изъятия налогов в бюджетную систему. Для налогов, объектом налогообложения которых выступает прибыль или доход, налоговый период также значим в контексте формирования налоговой базы. На этапе налогового контроля с учетом налогового периода определяются пределы полномочий налоговых органов по администрированию. В части налоговой ответственности, с учетом налогового периода, в том числе, моделируются нормы об исчислении сроков давности привлечения к налоговой ответственности за совершение имущественных налоговых правонарушений; возникновение недоимки по налогу связывается с наличием переплаты по такому налогу в предшествующем налоговом периоде.

В научной литературе присутствует анализ отдельных правовых проблем, связанных с учетом налогового периода, однако отсутствует попытка оценить правила об учете налогового периода при применении и моделировании налоговых норм в комплексе, с учетом баланса частных и публичных интересов, пределов налогового администрирования, особенностей конкретного вида налога.

В рамках настоящего исследования мы обратимся к анализу следующих правовых проблем:

1. Проблема учета доходов (расходов) при исчислении налоговой базы по налогу за текущий налоговый период в результате допущенной налогоплательщиком ошибки и возникновения нового обстоятельства;
2. Проблема определения периода корректировки налогового обязательства вследствие признания сделки в будущих периодах недействительной и осуществления двусторонней реституции;
3. Проблема деления налогового периода на части для целей определения налоговой базы по земельному налогу в свете последней практики Верховного Суда РФ;
4. Проблема определения действительного размера налогового обязательства налогоплательщика в условиях ограниченности форм, методов и средств налогового администрирования;
5. Проблема привлечения к налоговой ответственности по результатам выездной налоговой проверки в отсутствие декларирования налогоплательщиком расходов прошлых лет;
6. Проблема реализации прав налогоплательщика в налоговом периоде в зависимости от декларирования;
7. Проблемы, связанные с толкованием и применением п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57.

В свою очередь, решение обозначенных выше проблем зависит от выработки системного подхода к учету налогового периода при регулировании налоговых отношений, включающего оценку роли налогового периода в обеспечении баланса частного и публичного интересов, правовой определенности; оснований для дифференцированного учета налоговых последствий в налоговом периоде применительно к отдельному налогу, а также заданных пределами налогового администрирования параметров корректировки налога в целях установления его действительного размера.

Обозначенные выше проблемы будут анализироваться с точки зрения процесса формирования и исполнения во времени налогового обязательства налогоплательщика. Мы сконцентрируемся на оценке роли временных параметров формирования налоговой обязанности в обеспечении поэтапного исполнения единого длящегося налогового обязательства. Мы выделим основные тенденции, складывающееся в законодательстве и судебной практике, направленные в целом на пересмотр принятого ранее подхода к определению имущественного положения налогоплательщика изолированно в одном налоговом периоде. Отметим, что в последние года отмечается ориентированность на оценку состояния расчетов налогоплательщика с бюджетом по налогу в целом за несколько налоговых периодов в целях определения налоговых последствий.

**Глава 1. Общая характеристика проблем учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм**

**§1. Предпосылки учета временных параметров формирования налоговой обязанности как элемента налогового обязательства**

Налоговое законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога за налоговый период с наличием объекта налогообложения (ст. 38 НК РФ). В свою очередь, исполнить обязанность по уплате налога налогоплательщик должен в предусмотренный законом срок, но не ранее окончания налогового периода по соответствующему налогу (ст. 45 НК РФ). Именно с окончанием налогового периода законодатель связывает момент определения налоговой базы и исчисления налога, подлежащего уплате (ст. 55 НК РФ). Иными словами, по окончании налогового периода в целях определения размера налоговой обязанности осуществляется оценка по правилам налогового закона экономического результата деятельности налогоплательщика в хозяйственном обороте. *С исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности по итогу очередного налогового периода обеспечивается периодичность изъятия налога в бюджетную систему.*

Вместе с тем, деятельность налогоплательщика динамична по своей природе и не прерывается по окончании периода, за который определяется налоговая база и уплачивается налог. Как отмечается Конституционным Судом РФ в Постановлении от 13 марта 2008 г. № 5-П, наступление определенных налоговых последствий является прямым следствием участия налогоплательщика в экономической сфере. При этом Конституционный Суд РФ использует понятие «налоговое обязательство». Так, налоговое обязательство корреспондирует значимым для налоговых целей фактам хозяйственной жизни, базируется на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связано.[[2]](#footnote-2)

Понятие «налоговое обязательство» не содержится в НК РФ, однако широко используется в судебной практике. Для целей настоящего исследования интерес представляет употребление понятия «налоговое обязательство» в следующем контексте. Суды, оценивая правомерность отказа налогового органа учесть при вынесении решения по налоговой проверке экономический результат хозяйственной операции, состоявшейся в налоговом периоде, не входящем в предмет налоговой проверки, усматривают обязанность налоговых органов во всяком случае устанавливать «действительный размер налогового обязательства налогоплательщика».[[3]](#footnote-3) В связи с этим возникает вопрос о том, какой смысл придают суды понятию налогового обязательства: обладает ли используемый ими термин практической ценностью, самостоятельным содержанием, отличным от содержания понятия обязанности по уплате налога.

Понятие «налоговое обязательство» используется и Конституционным Судом РФ.

Конституционный Суд РФ использует формулировку «налоговое обязательство», говоря о размере налога к уплате («сумма налогового обязательства»[[4]](#footnote-4), «действительный размер налогового обязательства»[[5]](#footnote-5)), об элементах налогообложения («структурные элементы налогового обязательства»[[6]](#footnote-6)). В этом смысле налоговый период можно рассматривать как элемент налогового обязательства. При этом есть основания полагать, что Конституционный Суд РФ отождествляет понятия «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность». Так, по мнению Конституционного Суда РФ, «налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом».[[7]](#footnote-7)

Однако, принимая во внимание следующие позиции Конституционного Суда РФ, полагаем, что в некоторых случаях Конституционный Суд РФ не ограничивает налоговое обязательство обязанностью по уплате налога.[[8]](#footnote-8) Так, раскрывая правовую позицию, выраженную им в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, Суд подчеркнул, что налоговая обязанность «существует в рамках налогового обязательства», «юридическим содержанием конституционного обязательства по уплате налогов» являются права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов.[[9]](#footnote-9) В этой связи справедлив вывод о том, что *понятия «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность» соотносятся как часть и целое*. С позиции Конституционного Суда РФ налоговая обязанность есть обязанность по уплате законно установленного налога, в свою очередь в законе определяются «все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога».[[10]](#footnote-10)

Представляется, что *если рассматривать налоговое обязательство и налоговую обязанность в контексте временного периода их формирования, то можно оправдать их самостоятельность и автономность друг от друга*. Мы полагаем, что для целей настоящего исследования налоговое обязательство и налоговая обязанность могут быть разграничены следующим образом.

По нашему мнению, следует согласиться с Д. В. Винницким в том, что налоговые обязательственные отношения есть «отношения собственности, протекающие динамично во времени».[[11]](#footnote-11) Налоговое правоотношение, тем самым, находится в динамике, изменяется сообразно изменению отношений, складывающихся в процессе участия налогоплательщика в гражданском обороте. Иными словами, *налоговое обязательство, «корреспондирующее значимым для налоговых целей фактам хозяйственной жизни»[[12]](#footnote-12), непрерывно формируется во времени*,носит сквозной характер, то есть не прекращает формироваться с окончанием налогового периода. В этом смысле момент окончания налогового периода является отчетной датой, по состоянию на которую определяется общий размер изъятий по конкретному налогу, соответствующий действительному размеру налогового обязательства.

Вместе с тем, справедливо замечание И. И. Кучерова о том, что, несмотря на то, что «возникновение объектов, с которыми связывается уплата налогов, обычно представляет собой непрерывный процесс», налогообложение требует «периодической оценки полученных налогоплательщиком результатов, что в свою очередь требует определения неких отправных моментов для обозначения процесса».[[13]](#footnote-13) Иными словами, *налоговое обязательство* в силу объективных предпосылок, связанных как с обеспечением равномерного изъятия налога в бюджетную систему в целях исполнения расходных обязательств публичных образований, так и с возможностями налогового администрирования, *в условиях действующего правового регулирования может исполняться только поэтапно.*

В свою очередь, учитывая позицию Конституционного суда РФ, налоговая обязанность – это обязанность по уплате налога в определенном размере за конкретный налоговый период.[[14]](#footnote-14) Следовательно, *налоговая обязанность ограничена рамками одного налогового периода, формируется во времени и считается сформированной по окончании налогового периода*. Иными словами, *налоговая обязанность – это обязанность, стабильно сформированная в конкретном налоговом периоде, в то время как налоговое обязательство отражает совокупное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетной системой по соответствующему налогу в целом*.

В связи с этим, обоснованно говорить о том, что *поэтапное исполнение* единого длящегося *налогового обязательства* в условиях необходимости в периодичности изъятия налогов *обеспечивается путем исполнения налоговой обязанности*, сформированной за налоговый период.

Исполнение налоговой обязанности за налоговый период осуществляется в размере, определяемом по правилам НК РФ, исходя из экономического результата совершенных в налоговом периоде хозяйственных операций. Действительность операции, ее содержание и реально полученный экономический результат определяют размер налоговой базы, ставку, объект налогообложения, а в конечном итоге – размер уплаченного налога. Соответственно, неправильное отражение хозяйственной операции в налоговом учете или возникновение новых обстоятельств, изменяющих или аннулирующих экономический результат хозяйственной операции, означает, что за соответствующий налоговый период *налоговая обязанность не была надлежащим образом сформирована и исполнена.* Следовательно, встает вопрос о необходимости скорректировать размер налоговой обязанности путем подачи уточненной налоговой декларации – в ретроспективном порядке, поскольку *временные параметры формирования налоговой обязанности не позволяют учесть экономический результат деятельности налогоплательщика, не относящийся к налоговой обязанности текущего налогового периода, без специального указания на то закона.* Определение налоговых последствий в условиях действующего регулирования связано с необходимостью учета налогового периода, задающего границы формированию соответствующей налоговой обязанности.

В свою очередь, при изъятии налога по итогу налогового периода необходимо *не только определить размер налоговой обязанности, но и оценить параметры налогового обязательства по налогу в целом*. С исполнением налоговой обязанности происходит исполнение части непрерывно формирующегося налогового обязательства. Поскольку налоговая обязанность является элементом налогового обязательства, временные параметры ее формирования могут не приниматься во внимание в целях обеспечения оптимального с точки зрения баланса частных и публичных интересов исполнения налогового обязательства. Например, положения абзаца 3 п. 1 ст. 54 НК РФ содержат специальное правило, в соответствии с которым налогоплательщик при соблюдении ряда условий вправе не корректировать налоговую обязанность в налоговом периоде, в котором была совершена ошибка, а исправить такую ошибку при формировании налоговой обязанности за текущий налоговый период.

*Налоговый период, с одной стороны, определяет временные параметры формирования налоговой обязанности, с другой стороны – обеспечивает периодичность исполнения единого налогового обязательства*. При этом для отдельных налогов влияние налогового периода на процесс формирования и исполнения налогового обязательства может возрастать. Это обусловлено тем, что временные параметры формирования налоговой обязанности по отдельному налогу хотя бы и установлены в целях обеспечения периодичности изъятия налоговых платежей в бюджет, тем не менее, также влияют на формирование налоговой базы как качественной и количественной характеристики объекта налогообложения.

Как отмечает Г. Р. Голованов, «положенный законодателем в основу юридической конструкции того или иного налога объект налогообложения определяет и правовое регулирование всех остальных элементов налогообложения».[[15]](#footnote-15) В силу п. 1 ст. 38 НК РФ объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, …, с наличием которого НК РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности уплатить налог.

Конституционный Суд РФ при формировании правовых позиций в части налога на прибыль организаций учитывает, что налог на прибыль, будучи прямым налогом, обременяет налогоплательщиков, уменьшая их имущественную базу.[[16]](#footnote-16) В то время как налог на добавленную стоимость является косвенным налогом (на потребление): реализация товаров (работ, услуг) производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму этого налога.[[17]](#footnote-17) Для Высшего арбитражного суда РФ ключевой характеристикой НДС также является его косвенный характер, который проявляется в предъявлении суммы налога покупателю, то есть в переносе бремени уплаты с юридического плательщика НДС на фактического.[[18]](#footnote-18)

В части НДС, юридический и фактический плательщики налога не совпадают, что означает нейтральность экономического положения юридического налогоплательщика. В целях определения его налоговой обязанности не требуется оценка его платежеспособности. Изъятию подлежит добавленная стоимость как экономический объект налогообложения, возникающий в результате совершения хозяйственной операции – реализации. Экономико-правовой механизм косвенного налогообложения конструктивно связан с процессом реализации (операциями, действиями по передаче объектов, имеющих потребительскую стоимость).[[19]](#footnote-19) В связи с этим НДС в большей степени связан с объектом, нежели с субъектом налогообложения.[[20]](#footnote-20) При этом поскольку объектом налогообложения является реализация, следовательно, размер налоговой базы зависит исключительно от стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 1 ст. 154 НК РФ). В этом смысле налоговый период обеспечивает поэтапное исполнение налогового обязательства по НДС, не оказывая качественного влияния на процесс формирования налоговой базы.

Для целей же исчисления и уплаты прямых налогов значимой становится оценка экономического положения налогоплательщика, его способности к уплате налога по смыслу ст. 3 НК РФ. В расчет принимаются показатели длительной платежеспособности и благосостояния налогоплательщика, к которым относятся полученный доход (прибыль) как экономическая выгода (для целей НДФЛ и налога на прибыль), изменение объема имеющихся в распоряжении налогоплательщика активов (для целей уплаты имущественных налогов). Соответственно *налоговый период, за который определятся налоговая обязанность, обеспечивает формирование показателей платежеспособности налогоплательщика*. Поэтому налоговый период для прямых налогов устанавливается как календарный год. Дробление хозяйственной жизни на периоды с продолжительностью менее календарного года, пусть и исключительно для налоговых целей, может быть оправдано исключительно необходимостью приоритетной защиты других конституционно-значимых ценностей. Авансовые платежи, с одной стороны, направлены на предотвращение кассовых разрывов бюджета и обеспечение финансирования расходных обязательств государства, с другой – засчитываются в счет уплаты налога, который будет сформирован по окончании календарного года.

Для целей исчисления налога на прибыль у налогоплательщика должна формироваться выручка за налоговый период. Тогда только появится возможность соотнести полученные доходы и произведенные расходы и оценить совокупный финансовый результат хозяйственной деятельности. Выручка есть результат совершения хозяйственных операций, определяемый за конкретный период. Как отметил Президиум ВАС РФ в Постановлении от 27 мая 1997 г. № 118/96, налогооблагаемая прибыль исчисляется не по сделке, а за конкретный период.[[21]](#footnote-21) Совершение единичной хозяйственной операции порождает, с одной стороны, обязанность по уплате части цены в бюджет, с другой – обязанность по включению дохода в выручку. То есть, для целей НДС источник для изъятия налога возникает у налогоплательщика с момента реализации, а значит момент исчисления и уплаты налога должен быть максимально приближен к моменту реализации. Для целей же налога на прибыль источник для изъятия налога возникает с момента, когда сформирована выручка. Отсюда следует два важных вывода. Во-первых, налоговый период должен устанавливаться такой продолжительности, чтобы быть достаточным для определения стоимостной оценки объекта налогообложения – полученной прибыли, отражающей способность налогоплательщика к уплате налога (его платежеспособность). Во-вторых, формирование объекта налогообложения – прибыли – осуществляется с учетом налогового периода. Формирование налоговой обязанности по налогу на прибыль связано с определением прибыли как разницы между полученными в налоговом периоде доходами и понесенными расходами. В связи с этим, правовая регламентация отношений по налогу на прибыль в большей степени тяготеет к необходимости учета налогового периода, в том числе и с точки зрения возможностей осуществления соответствующих корректировок.

В связи с вышеизложенным, анализ правовых проблем, освещаемых в рамках настоящего исследования, будет строиться исходя из предложенной концепции понимания налогового обязательства, непрерывно формирующегося во времени, и налоговой обязанности, ограниченной параметрами налогового периода в целях обеспечения поэтапного исполнения налогового обязательства налогоплательщика.

**§2. Тенденции развития налогового законодательства в контексте периодичности изъятия налогов**

Действующее законодательство связывает с окончанием налогового периода наступление определенных налоговых последствий*.* По окончании налогового периода налогоплательщик определяет налоговую базу и исчисляет сумму налога к уплате (П. 1 ст. 55 НК РФ). Хозяйственные операции и экономический результат таких операций отражаются в налоговом учете за налоговый период. Нарушение правил отражения доходов, расходов, объектов налогообложения, занижение налоговой базы устанавливаются за конкретный налоговый период (ст. 122, 123 НК РФ). Налоговый период учитывается при реализации налогоплательщиком как прав, непосредственно связанных с исчислением налоговой базы (например, право на льготу или право на перенос убытка на будущее), так и прав, опосредованно связанных с исчислением налоговой базы, в том числе прав, связанных с выбором модели участия налогоплательщика в отношениях по уплате налога (например, переход со специального налогового режима на общую систему налогообложения с начала налогового периода (п. 3 ст. 346.13 НК РФ)). Правила действия налогового законодательства во времени связываются с моментом начала/окончания налогового периода (ст. 5 НК РФ). Обеспечение действия принципов правовой определенности и экономического основания налога, принципов справедливости и соразмерности привлечения лица к налоговой ответственности, эффективности налогового контроля во многом зависит от *выбора взвешенного подхода к роли налогового периода в определении налоговых последствий*.

До недавнего времени налоговое законодательство в большей степени было ориентировано на регламентацию отношений, связанных с исполнением отдельных налоговых обязанностей, сформированных в рамках одного налогового периода. В условиях такого регулирования, налоговые последствия хозяйственной операции должны учитываться исключительно в том налоговом периоде, в котором такая хозяйственная операция совершена, поскольку за каждый налоговый период налогоплательщик исполняет отдельную самостоятельную налоговую обязанность. Это означает, что в случае выявления или возникновения значимых для определения налоговых последствий обстоятельств, корректировке должна быть подвергнута исполненная налогоплательщиком налоговая обязанность. К таким обстоятельствам можно отнести, в частности, следующие. Во-первых, хозяйственная операция может быть отражена в налоговой и финансовой отчетности с ошибками (искажениями). Во-вторых, учитывая динамику гражданского оборота, а также порядок определения налоговой базы (применение метода начисления по налогу на прибыль (ст. 271, 272 НК РФ), метода по отгрузке по НДС (ст. 154 НК РФ)), реальное получение экономических благ может не состояться, а, следовательно, ранее отраженная хозяйственная операция не будет иметь под собой экономического основания. Например, налогоплательщик учел при исчислении налоговой базы проценты по долговому обязательству в качестве расхода, которые впоследствии не были выплачены по причине прощения долга или совпадения должника и кредитора в одном лице. В-третьих, несмотря на реальное поступление экономических благ по совершенной хозяйственной операции, наступление нового юридического факта, например, осуществление двусторонней реституции, может потребовать скорректировать экономический результат ранее отраженной хозяйственной операции, поскольку в результате возврата всего полученного по недействительной сделке объект налогообложения в некоторых случаях не будет считаться возникшим в налоговом периоде, за который учитывается хозяйственная операция по исполнению недействительной сделки.

Перед практикой встали вопросы о том, насколько оправдано подвергать ретроспективной корректировке исполненную налоговую обязанность в ситуации, когда бюджет не претерпевает какие-либо негативные имущественные последствия, а также насколько обстоятельство, возникшее в другом периоде, чем в том, в котором состоялась сама операция, но влияющее на экономический результат такой операции, может выступать основанием для корректировки исполненной налоговой обязанности.

Поиск ответа на поставленные вопросы вызвал необходимость пересмотреть подходы к значимости учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм. В законодательство были внесены изменения, направленные на обеспечение исполнения единого непрерывно формирующегося налогового обязательства, отражающего совокупное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом по соответствующему налогу.

Так, с 2010 года ст. 54 НК РФ предусматривает положение, согласно которому налогоплательщик вправе при исчислении налоговой базы за текущий налоговый период учесть ошибку (искажение), относящуюся к прошлым налоговым периодам, в случае, если такая ошибка привела к излишней уплате налога.

Законодатель также вводит точечные изменения, направленные на сохранение налоговой обязанности в истекшем налоговом периоде в неизменном состоянии. Например, с 2010 года курсовая разница не является обстоятельством, с которым связывается необходимость корректировки исполненной налоговой обязанности.

Обратимся к двум знаковым постановлениям Президиума ВАС РФ, давшим импульс для последующего изменения законодательства: Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. №11637/11 (далее – дело «Леруа Мерлен Восток») и Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. №11175/09 (далее – дело «Дирол Кэдбери»).

В деле «Леруа Мерлен Восток» суд пришел к выводу, что премии и скидки влияют на налоговую базу по НДС. При этом в силу п. 4 ст. 166 НК РФ общая сумма НДС «исчисляется по итогам каждого налогового периода с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в этом налоговом периоде».[[22]](#footnote-22) Следовательно, скидки «уменьшают стоимость поставленных товаров, что влечет необходимость изменения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (…) и сумм налоговых вычетов».[[23]](#footnote-23) Соответственно, по мнению суда, налоговая обязанность за истекший налоговый период должна быть скорректирована.

В деле «Дирол Кэдбери» суд пришел к выводу, что «независимо от того, как стороны дистрибьюторского соглашения определили систему поощрения (…) при определении налогооблагаемой базы сумма выручки подлежит определению с учетом скидок, а в случае необходимости – корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация товаров (работ, услуг)».[[24]](#footnote-24)

То есть, *Президиум ВАС РФ приходит к выводу о необходимости корректировки налоговой базы за тот налоговый период, в котором соответствующая хозяйственная операция была совершена*. При этом премии и бонусы выступают в качестве элементов ценообразования. Следовательно, поскольку налоговая база - это стоимость, определенная на основе цены (ст. 154 НК РФ), то значит налоговая база должна формироваться или, если она сформирована ранее, корректироваться с учетом изменений цены.

Однако законодатель приходит к другому выводу: по общему правилу скидки и премии не влияют на размер налоговой обязанности (подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). Иными словами, законодатель отказывается от пересмотра налоговых обязанностей прошлых налоговых периодов, тем самым учитывая возможность определения параметров налогового обязательства при формировании налоговой обязанности текущего налогового периода. Такой подход к обозначенной проблеме оправдан также с точки зрения природы НДС как косвенного налога, имея в виду симметричность налоговой обязанности продавца и налогового вычета покупателя. Корректировать налоговую обязанность за истекший налоговый период в условиях отсутствия потерь бюджета означает нести неоправданные издержки на налоговое администрирование.

Таким образом, поскольку исполнение налоговой обязанности в конечном итоге обеспечивает периодичность исполнения налогового обязательства, законодатель начинает ориентироваться не на изолированное исполнение налоговой обязанности в привязке к конкретному налоговому периоду, а на определение параметров налогового обязательства по налогу в целом, что позволяет в предусмотренных законом пределах при формировании налоговой обязанности за текущий период учитывать факты и обстоятельства, относящиеся к налоговой обязанности другого налогового периода. В этом смысле можно говорить о корректировке налогового обязательства путем корректировки налоговой обязанности текущего налогового периода.

Проблемы учета налогового периода при определении налоговых последствий возникают не только в части осуществления корректировки налогового обязательства.

Налоговый контроль также все больше становится ориентированным на установление в пределах, заданных параметрами налогового администрирования, совокупного размера изъятий по налогу в бюджетную систему.

В рамках привлечения к налоговой ответственности за неисполнение публичной имущественной обязанности особое значение приобретает установление по правилам НК РФ действительного объема неисполненного налогового обязательства. В связи с этим, в предмет анализа проблем учета налогового периода при применении норм о налоговой ответственности необходимо включать вопрос о влиянии на такие отношения процесса формирования налогового обязательства во времени. В частности, необходимо учитывать, что в соответствии с Пленумом ВАС РФ задолженность перед бюджетом не возникает, если на дату окончания срока уплаты налога у налогоплательщика имелась переплата сумм *того же налога, что и заниженный налог*, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога.[[25]](#footnote-25)

В контексте периодичности изъятия налогов лежит, в том числе, проблема деления налогового периода на части для целей определения налоговой базы по земельному налогу.

Согласно позиции Конституционного суда РФ, государственная кадастровая оценка земель имеет под собой экономическое основание, а определение рыночной стоимости земельного участка не опровергает ее достоверность.[[26]](#footnote-26) Кроме того, в силу абзаца 4 п. 1 ст. 391 НК РФ по общему правилу изменение кадастровой стоимости в течение налогового периода не влияет на размер налоговый базы в этом и предшествующих налоговых периодах. Исключение установлено абзацем 6 п. 1 ст. 391 НК РФ, вступившим в силу с 1 января 2015 г. Так, новая кадастровая стоимость учитывается в налоговом периоде, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости, но «не ранее даты внесения в Единый государственный реестр недвижимости кадастровой стоимости, которая являлась предметом оспаривания».

При толковании приведенных положений в 2015 году Пленум Верховного суда РФ в п. 28 Постановления от 30 июня 2015 г. № 28пришел к выводу, что новая кадастровая стоимость применяется для исчисления налоговой базы за налоговый период, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости.[[27]](#footnote-27)

По мнению Минфина РФ, изложенному в письме от 19 октября 2015 г. № 03-05-04-02/59713, если решение суда об изменении кадастровой стоимости вступило в силу и сведения о новой кадастровой стоимости внесены в реестр в декабре, то такая кадастровая стоимость определяет налоговую базу по земельному налогу за соответствующий год.[[28]](#footnote-28) ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 18 июня 2014 г. по делу № А27-12625/2013 пришел к выводу, что налоговая база в целом за год должна определяться исходя из измененной в середине года кадастровой стоимости.

Однако впоследствии Верховный Суд РФ скорректировал свою позицию о том, что налоговая база должна определяться с учетом измененной кадастровой стоимости за весь налоговый период. В настоящий момент позиция Верховного суда состоит в следующем. Исчисление налоговой базы с учетом измененной кадастровой стоимости невозможно «для той части налогового периода, которая предшествовала вступлению в законную силу судебного акта и внесению кадастровой стоимости в государственный кадастр».[[29]](#footnote-29) Иными словами, налоговая база по земельному налогу должна исчисляться отдельно за часть периода, предшествующий вступлению в силу решения суда и внесению изменений в единый государственный реестр.[[30]](#footnote-30)

Налоговый закон не исключает дифференциацию правил налогообложения отдельных видов доходов в рамках одного налогового периода. Однако по смыслу ст. 391 НК РФ, объектом обложения земельным налогом признается земельный участок, принадлежащий налогоплательщику на праве собственности. Учитывая общее правило о том, что налог уплачивается исходя из произведения налоговой базы, сформированной за налоговый период, и налоговой ставки, получается, что для целей земельного налога за один налоговый период формируется две налоговые базы, как количественные характеристики одного объекта налогообложения: конкретного земельного участка.

Приведенный нами пример иллюстрирует тезис о том, что законодатель и правоприменитель испытывают трудности в регламентации степени влияния налогового периода на определение тех или иных налоговых последствий.

**Глава 2. Пределы корректировки налогового обязательства в текущем налоговом периоде**

**§1. Правовые основы определения периода корректировки налогового обязательства**

В главе I исследования мы установили, что налоговое обязательство непрерывно формируется во времени, а момент окончания налогового периода рассматривается как отчетная дата, по состоянию на которую определяются параметры налогового обязательства налогоплательщика. Учитывая, что налоговое обязательство формируется за несколько налоговых периодов, мы признаем, что налоговые последствия совершения хозяйственной операции могут учитываться в другом налоговом периоде, чем в том, в котором совершена сама операция. Однако для этого должны существовать соответствующие правовые предпосылки.

Мы отметили, что в последние несколько лет законодатель идет по пути сужения перечня случаев, при наступлении которых у налогоплательщика возникает обязанность ретроспективно скорректировать налоговую обязанность. Тем не менее, на сегодняшний день в качестве общего правила исчисления налоговой базы предусмотрена обязанность произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором налогоплательщиком допущены ошибки (искажения) (п. 1 ст. 54 НК РФ).

Абзац 3 п. 1 ст. 54 НК РФ предусматривает два случая исправления ошибок (искажений) не в том налоговом периоде, к которому такая ошибка (искажение) относится: в случае невозможности определить период совершения ошибок (искажений) и в случае, когда соответствующие ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога. Справедливо говорить о том, что законодатель не усматривает в данных случаях необходимость ретроспективной корректировки налоговой обязанности. В первом случае это связано с объективной невозможностью скорректировать налоговую базу за период, в котором совершена ошибка (искажение), во втором – в силу изначального отсутствия оснований для изъятия соответствующих сумм в бюджетную систему.

В соответствии с правовой позицией Конституционного суда РФ абзац 3 п. 1 ст. 54 НК РФ направлен на защиту, а не на ограничение прав налогоплательщиков.[[31]](#footnote-31) Так, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа пришел к выводу о том, что абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ направлен на налогообложение действительных результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика.[[32]](#footnote-32) В развитие данного тезиса суды также отмечают, что ст. 54 НК РФ является «гарантией защиты права налогоплательщика на справедливое налогообложение результатов его экономической деятельности».[[33]](#footnote-33)

Учитывая, что на момент окончания налогового периода в связи с формированием определенной части налогового обязательства оценивается состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом по налогу в целом, не ограниченное рамками одного налогового периода, конституционно оправдано предоставить налогоплательщику право учесть ошибку в текущем налоговом периоде. В противном случае, налогоплательщик, который фактически несет повышенную налоговую нагрузку в сравнении с тем налогоплательщиком, который имеет перед бюджетом недоимку, окажется в худшем положении, если ему не будет гарантирована возможность скорректировать налоговое обязательство в текущем налоговом периоде. Экономическое право собственности налогоплательщика на излишне уплаченные в бюджет денежные средства должно быть защищено. Абзац 3 п. 1 ст. 54 НК РФ выступает упрощенным механизмом восстановления имущественной сферы налогоплательщика в сравнении со статьей 78 НК РФ, а также обеспечивает действие механизма «зачета» переплаты по налогу в счет образовавшейся недоимки, закрепленного в пункте 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, независимо от совершенных налогоплательщиком ошибок.

Отнесение сумм на доходы/расходы предыдущего периода по правилам ст. 54 НК РФ ставится в зависимость от наличия ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы.[[34]](#footnote-34) Следовательно, точное определение понятия ошибки (искажения) становится критичным для целей применения ст. 54 НК РФ.

Статья 11 НК РФ не содержит определения «ошибка» для налоговых целей. По мнению Минфина России, в целях применения ст. 54 НК РФ следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденным Приказом от 28 июня 2010 г. № 63н.[[35]](#footnote-35) Согласно п. 2 ПБУ 22/2010 ошибка определяется как «неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации». Иными словами, ошибка – это всякий неправильный учет имевшей место в налоговом периоде хозяйственной операции.

В деле № А40-163500/15 Арбитражный суд Москвы пришел к выводу, что ошибками являются неточности в отражении *известных* налогоплательщику в отчетном налоговом периоде фактов хозяйственной деятельности.[[36]](#footnote-36) В связи с этим не считаются ошибками «неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности (…), выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности».[[37]](#footnote-37)

В связи с приведенными формулировками встает вопрос о юридическом значении причин отсутствия у налогоплательщика правильной информации на момент подачи первоначальной налоговой декларации. Полагаем, что информация, полученная в последующих периодах, не должна признаваться для целей применения абзаца 3 п.1 ст. 54 НК РФ новым обстоятельством, влияющим на размер налоговой базы прошлого периода. В противном случае, налогоплательщик не может считаться допустившим ошибку в периоде совершения хозяйственной операции, поскольку при исчислении налоговой базы он отразил операции исходя из документально подтвержденных фактически произведенных расходов. Данный вывод подтверждается Верховным Судом РФ.[[38]](#footnote-38)

Вместе с тем, квалификация того или иного факта в качестве ошибки не должна определяться в зависимости от субъективного отношения налогоплательщика к неправильному отражению/не отражению фактов хозяйственной жизни. В противном случае будет нарушаться принцип равенства налогообложения. *Налогоплательщик в любом случае считается допустившим ошибку, если не отражает/неправильно отражает в налоговой отчетности экономический результат хозяйственной операции в момент ее возникновения.*

По нашему мнению, приведенное понимание ошибки позволяет, во-первых, унифицировано подходить к разрешению различных по фактуре налоговых дел, а во-вторых, отграничить ошибку от нового обстоятельства.

Понятие «новое обстоятельство» было выработано в судебной практике в целях отграничить новый факт хозяйственной жизни налогоплательщика от ошибки в исчислении налоговой базы.

Так, согласно Определению Верховного Суда РФ от 26 марта 2015 г. № 305-КГ15-965 в качестве нового обстоятельства следует квалифицировать «*все последующие изменения стоимости или количества (объемов) совершенных в соответствующем налоговом или отчетном периоде хозяйственных операций, в том числе в виде возврата товара, непринятия части работ (услуг)*». По мнению судов, новое обстоятельство – это изменение прав и обязанностей на основании вступившего в силу судебного акта,[[39]](#footnote-39) это присужденные судом суммы к оплате,[[40]](#footnote-40) это изменения налоговой базы по налогам, включающимся в расходы по налогу на прибыль (в частности, суммы земельного налога, НДПИ).[[41]](#footnote-41) Вышеперечисленные обстоятельства подлежат учету налогоплательщиком как новые факты хозяйственной жизни в налоговом периоде их возникновения.[[42]](#footnote-42)

Вместе с тем, налоговое законодательство также оперирует понятием «искажение» в исчислении налоговой базы. Согласно разъяснениям Минфина России, искажением налоговой базы является, в частности, неотражение расходов в налоговом периоде их возникновения по причине отсутствия первичных документов,[[43]](#footnote-43) а также учет доходов и расходов, размер которых впоследствии изменяется в связи с изменением цены реализованных товаров (работ, услуг).[[44]](#footnote-44) При этом Минфин России не оценивает причины изменения цены, в частности было ли изменение цены вызвано несоответствием волеизъявления воле сторон или было вызвано, например, существенным изменением обстоятельств. С позиции Минфина России, получается, что искажение налоговой базы является самостоятельным наряду с ошибкой обстоятельством, с наступлением которого законодатель связывает обязанность произвести перерасчет налоговой базы за прошлый период. В рассматриваемой ситуации мы не можем говорить о совершении налогоплательщиком какой-либо ошибки, поскольку в случае изменения цены ранее реализованных товаров, первоначальное отражение хозяйственной операции в налоговом учете было произведено исходя из документально подтвержденных фактически произведенных расходов. Поскольку искажение налоговой базы влечет аналогичные налоговые последствия, что и ошибка, для целей настоящего исследования мы сконцентрируемся на анализе правил учета налогового периода при корректировке налогового обязательства в результате выявления ошибок и возникновения новых обстоятельств.

Новое обстоятельство есть новый факт хозяйственной жизни, в результате наступления которого изменяется экономический результат ранее отраженной хозяйственной операции. Однако в отличие от ошибки такое изменение экономического результата не влечет за собой признание первоначального учета хозяйственной операции неправомерным. Соответственно, необходимость ретроспективной корректировки отсутствует, а налоговые последствия хозяйственной операции корректируются в периоде возникновения новых обстоятельств. Определившись с периодом корректировки, дальше возникает вопрос, как квалифицируются новые обстоятельства в налоговом учете для целей корректировки налогового обязательства в текущем налоговом периоде и каковы отличия в учете нового обстоятельства и ошибки.

В условиях действующего регулирования при возникновении нового обстоятельства отсутствует основание для корректировки налоговой обязанности за период, в котором была совершена хозяйственная операция. Однако в любом случае доходы и расходы, учитываемые в текущем налоговом периоде в связи с проводимой корректировкой, должны определяться применительно к правилам главы 25 НК РФ. Несмотря на то, что доход или расход связаны с учтенной в предыдущем налоговом периоде хозяйственной операцией, в текущем налоговом периоде они формально не могут быть признаны реализационными.

Пункт 1 ст. 272 НК РФ предусматривает, что расход признается в том периоде, к которому он относится. Аналогично доходы, согласно п. 1 ст. 271 НК РФ, признаются в том периоде, в котором они имели место. При этом следует согласиться с Арбитражным судом Северо-Западного округа в том, что указанные положения не предоставляют налогоплательщику права на произвольный выбор налогового периода, в котором соответствующие доходы и расходы должны быть отражены.[[45]](#footnote-45) В этом смысле нормы, позволяющие учесть в текущем периоде доходы/расходы, связанные с операцией, имевшей место в прошлом налоговом периоде, являются исключениями.[[46]](#footnote-46)

К таким нормам следует отнести, в частности, пункт 10 ст. 250 НК РФ и подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ. При этом в силу подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения дохода в виде дохода прошлых лет является дата выявления дохода (получения/обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода). В отношении расходов прошлых налоговых периодов такой нормы не предусмотрено. В соответствии с подпунктом 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой несения внереализационных расходов, к которым, в том числе, относятся расходы прошлых налоговых периодов, является дата, указанная в договоре как дата расчетов, или дата предъявления документов для осуществления расчетов, или последний день отчетного (налогового) периода. Получается, что формально расходы прошлых лет в случае получения (обнаружения) документов, подтверждающих несение расхода, должны быть учтены в периоде, в котором они имели место, независимо от того, что первичные документы были получены (обнаружены) позднее. Вместе с тем, согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документов, подтверждающих получение дохода и осуществление расхода. Также согласно ст. 252 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу на сумму произведенных расходов только в случае, если такие расходы обладают признаком документальной подтвержденности. Кроме того, ст. 313 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик исчисляет налоговую базу на основе данных налогового учета, который, в свою очередь, формируется на основе данных первичных документов. Системно толкуя положения п. 1 ст. 54 НК РФ, а также ст. 313 и 252 НК РФ, получается, что до получения первичных учетных документов налогоплательщик вовсе не должен отражать произведенный расход в налоговом учете. С этой точки зрения можно поставить под сомнение правильность позиции Минфина России о том, что неотражение расходов в налоговом периоде их возникновения по причине отсутствия первичных документов означает искажение налоговой базы в налоговом периоде совершения хозяйственной операции,[[47]](#footnote-47) поскольку нельзя признавать искажением или ошибкой отсутствие нормативной возможности учесть тот или иной расход. В этой связи можно сделать вывод о том, что если неотражение (неправильное отражение) доходов и расходов, связанное с отсутствием первичных документов, не является ошибкой (искажением), то получение (обнаружение) первичных документов должно рассматриваться как новое обстоятельство. Данный вывод находит подтверждение в судебной практике. Так, Арбитражный суд Уральского округа пришел к выводу, что ошибка не возникает, если в спорном периоде организация не располагала документами, подтверждающими получение дохода.[[48]](#footnote-48) К аналогичному выводу пришел Арбитражный суд Северо-Западного округа, который сделал важное замечание: «учесть доход по правилам п. 10 ст. 250 НК РФ возможно в случае появления нового обстоятельства, которым является получение подтверждающих документов в текущем периоде». [[49]](#footnote-49)

В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 7 августа 2007 г. № Ф09-6160/07-С3 по делу № А71-7457/06суд отклонил довод налогоплательщика о том, что, выявив внереализационный доход, относящийся к предыдущим налоговым периодам, он должен скорректировать налоговую базу этих периодов по правилам ст. 54 НК РФ.[[50]](#footnote-50) По мнению суда, в случае возникновения нового обстоятельства применению подлежит специальная норма, а именно подпункт 6 п. 4 ст. 271 НК РФ. В другом деле Арбитражный суд Московского округа квалифицировал в качестве нового обстоятельства признание недействительным договора займа и посчитал возможным отразить доход прошлых лет в текущем налоговом периоде по правилам подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ.[[51]](#footnote-51) Таким образом, *с позиции судов ст. 54 и 271 НК РФ имеют разный предмет регулирования, а основанием для учета дохода прошлых лет по правилам подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ является возникновение нового обстоятельства, к которому, в том числе, относится появление (обнаружение) первичных документов.*

Доходы и расходы прошлых налоговых периодов не связаны с какой-либо хозяйственной операцией текущего налогового периода: они *возникают* в силу действия правил о бухгалтерском учете, при этом реальных изменений в имущественной сфере налогоплательщика не происходит. В связи с этим в налоговом учете они отражаются в качестве внереализационных доходов/расходов. Следовательно, возникает вопрос, может ли являться основанием для учета доходов и расходов прошлых лет ошибка в исчислении налоговой базы. В ситуации, когда налогоплательщик допустил ошибку, которая привела либо к переплате налога, либо налоговый период совершения которой неопределим, корректировка налоговых последствий также, как и в случае нового обстоятельства, не будет осуществляться в периоде совершения хозяйственной операции. Следовательно, доходы и расходы, учитываемые при соблюдении условия, предусмотренного абзацем 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, также будут признаны внереализационными в текущем налоговом периоде.

С получением или обнаружением документов, подтверждающих наличие дохода, связывается момент возникновения обязанности по отражению в налоговом учете дохода прошлых лет (подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ). Мы пришли к выводу о том, что получение или обнаружение первичных учетных документов, которое не сопровождается какими-то изменениями в имущественной сфере налогоплательщика, приводящими к изменению экономического эффекта от совершенной операции, не может рассматриваться в качестве нового обстоятельства. Следовательно, п. 10 ст. 250 НК РФ регулирует правила отражения доходов, не учтенных в предшествующих налоговых периодах в результате допущенных налогоплательщиком ошибок (искажений). Данного подхода придерживаются также и суды.[[52]](#footnote-52) С этой точки зрения, под доходом прошлых лет для целей налога на прибыль понимается доход, не отраженный при исчислении налоговой базы в периоде совершения операции по причине допущенных ошибок (искажений). Значит, встает вопрос о применении п. 10 ст. 250 НК РФ при соблюдении условий абзаца 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 16 марта 2015 г. по делу № А40-23352/14 налогоплательщик, выявив *ошибку* в текущем периоде, учел ее как *доход* *прошлых лет* всоответствииспунктом 10 ст. 250 НК РФ. Однако суд посчитал, что правила подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ не применимы, поскольку если *момент возникновения дохода* определим, то включение неучтенных ранее в связи с ошибкой доходов в налоговую базу текущего налогового периода неправомерно. С позиции суда, получается, что невозможность определить момент возникновения дохода для целей п. 10 ст. 250 НК РФ означает невозможность определить период совершения ошибки для целей абзаца 3 п. 1 ст. 54 НК РФ. Следовательно, по мнению суда, доход, не учтенный по причине допущенных ошибок, может быть учтен как доход прошлых лет в текущем налоговом периоде при соблюдении условия, предусмотренного абзацем 3 п. 1 ст. 54 НК РФ. Иными словами, если период совершения ошибки не определить, применению подлежит пункт 10 ст. 250 НК РФ.

В постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2016 г. по делу № А32-6429/2015суд, с учетом системного толкования ст. 54 НК РФ и п. 10 ст. 250 НК РФ пришел к выводу, что «если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не представляется возможным определить конкретный период совершения ошибок в исчислении налоговой базы»[[53]](#footnote-53), то учет доходов в текущем налоговом периоде правомерен.

В постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 14 октября 2010 г. по делу № А12-1820/2010 суд также ставит правомерность применения п. 10 ст. 250 НК РФ в зависимость от возможности определить налоговый период возникновения дохода. По мнению суда, в противном случае «доходы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, подлежат отражению в налоговом учете с соблюдением требований ст. 54 и ст. 272 НК РФ».[[54]](#footnote-54) То есть, в периоде их возникновения путем подачи уточненной декларации.

С позицией судов можно согласиться. Если п. 10 ст. 250 НК РФ применяется в случае ошибок, то доход, не учтенный в периоде его возникновения, может быть отражен во внереализационных доходах в случае невозможности определить период совершения ошибки, поскольку это согласуется с требованиями ст. 54 НК РФ.

Представляется, подход должен быть единообразен как в отношении доходов прошлых лет, так и в отношении расходов прошлых налоговых периодов. Следовательно, если признавать вслед за судами право налогоплательщика отразить доход, не учтенный в прошлом периоде в связи с ошибкой, по правилам подп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ с учетом абзаца 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, то необходимо прийти к выводу, что расход, не учтенный из-за ошибки, даже если период совершения ошибки известен, отражается в текущем периоде по правилам подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ. Соответствующий подход корреспондирует правилу ст. 54 НК РФ об учете ошибки, приводящей к излишней уплате налога, в текущем налоговом периоде.

Тем не менее, данный подход не воспринят на уровне судебной практики. До 2017 года позиция судов состояла в следующем: «отражение спорных расходов возможно в текущем налоговом периоде только в случае,когда период возникновения расходов, понесенных налогоплательщиком, неизвестен.Во всех других случаях расходы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, подлежат отражению в налоговом учете с соблюдением требований ст. 54 и 272 НК РФ».[[55]](#footnote-55)

С одной стороны, с приведенной позицией можно согласиться, имея в виду отсутствие для расходов прошлых налоговых периодов специальных правил их отражения в текущем периоде, как для доходов прошлых лет. Получается, что в главе 25 НК РФ отсутствуют специальные нормы, позволяющие учесть в текущем периоде расходы прошлых лет, возникшие в результате ошибки, которая привела к переплате по налогу на прибыль. Несмотря на то, что наличие неучтенного расхода не влечет негативных имущественных последствий для государства и совокупная налоговая нагрузка налогоплательщика не изменяется при перераспределении суммы расходов по налоговым периодам, тем не менее, возникают трудности в осуществлении налогового контроля за правомерностью отражения в текущем налоговом периоде расхода, относящегося к предыдущим периодам. Так, Арбитражный суд Московского округа отметил, что налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за неуплату налога в результате занижения налоговой базы текущего периода на сумму расходов, не относящихся к данному периоду.[[56]](#footnote-56) С другой стороны, перечень внереализационных расходов носит открытый характер, а положения ст. 54 НК РФ прямо устанавливают возможность перерасчета налоговой базы и суммы налога в текущем налоговом периоде при наличии переплаты по налогу. Значит, отсутствие адекватных механизмов налогового контроля не должно блокировать реализацию материальных норм, к которым относится статья 54 НК РФ. Более того, толкование норм налогового закона должно осуществляться непротиворечиво и в случае наличия в них неустранимых сомнений, противоречий и неясностей толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Кроме того, положения особенной части НК РФ не могут рассматриваться в отрыве от общих принципов и положений общей части НК РФ.

Однако мы наблюдаем изменение тенденций в судебной практике с 2017 года. Так, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 3 февраля 2017 г. № А40-159865/2015 суд анализировал условия учета убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем периоде. По мнению суда, правила «пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ подлежат применению в текущем налоговом периоде только в двух случаях: когда период возникновения расходов, понесенных налогоплательщиком, неизвестен*;* когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней̆ уплате налога*».* Если любое из этих условий не выполняется, оснований для отражения в текущем периоде расходов, понесенных ранее, не имеется.[[57]](#footnote-57)

Получается, что убытки прошлых лет в принципе могут возникать как внереализационный расход, только если они удовлетворяют требованиям ст. 54 НК РФ. Суд не согласился с налогоплательщиком относительно правомерности применения правил определения даты осуществления расхода при методе начисления как дата получения (обнаружения) документов. Суд особо указал на необходимость соблюдения общего правила, в соответствии с которым расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся, и дата их осуществления признается по правилам подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Поскольку налогоплательщик знал о периоде, в котором были осуществлены расчеты, а ошибка не привела к переплате налога, оснований для применения подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ, с позиции Суда, не имеется.

Минфин России также указывает на необходимость соблюдения требований ст. 54 НК РФ при определении периода учета расходов прошлых лет. Так, по мнению финансового ведомства, расходы прошлых лет – это искажение налоговой базы «предыдущего налогового периода, следовательно, на указанные операции распространяются положения ст. 54 НК РФ».[[58]](#footnote-58)

Однако в налоговом учете ошибки, которые привели к переплате налога, отражаются отдельно от доходов/расходов прошлых налоговых периодов. Для целей учета ошибки, которая привела к переплате по налогу на прибыль, в налоговой декларации выделены отдельные строки 400 - 403 Приложения № 2 к листу 02 декларации. Доходы/убытки прошлых налоговый периодов, в свою очередь, отражаются по строке 101 Приложения № 1 к листу 02 и по строке 301 Приложения № 2 к листу 02 декларации (п. 7.3 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).[[59]](#footnote-59) По нашему мнению, раздельный учет не влияет на вывод о том, что по правилам ст. 265 НК РФ в качестве убытков прошлых лет должны учитываться убытки, не учтенные ранее в связи с ошибками. Раздельный учет, предусмотренный в налоговой декларации, - это элемент налогового контроля за правомерностью отражения расходов в налоговых периодах.

По смыслу статей 250 и 265 НК РФ в результате применения правил бухгалтерского и налогового учета у налогоплательщика в текущем налоговом периоде *возникает* внереализационный доход/расход в виде дохода прошлых лет/убытков прошлых налоговых периодов. По нашему мнению, оснований для неприменения положений данных статей к случаю возникновения нового обстоятельства не имеется. Мы пришли к выводу, что налоговые последствия, возникающие в результате нового обстоятельства и относящиеся к ранее учтенной операции, не исчисляются по правилам абзаца 3 п. 1 ст. 54 НК РФ. Вместе с тем, новое обстоятельство – это основание для учета экономического эффекта в другом налоговом периоде, чем в том, в котором совершена хозяйственная операция. В этом смысле в текущем налоговом периоде не возникает реализационный доход или расход, поскольку фактически такой доход или расход возникли в момент совершения хозяйственной операции. Принимая во внимание юридическую связь между экономическим результатом хозяйственной операции и самой хозяйственной операцией, необходимо говорить о том, что доходы (расходы) считаются возникшими в налоговом периоде, к которому относится хозяйственная операция, но учитываются в установленных законом пределах в текущем периоде в порядке исключения. Однако включение законодателем в состав внереализационных доходов и расходов доходов (убытков) прошлых налоговых периодов означает, что законодатель иначе обеспечивает возможность корректировки налогового обязательства. Правила п. 10 ст. 250 и подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ являются механизмом осуществления корректировки налогового обязательства в текущем налоговом периоде. И в отношении нового обстоятельства, и в отношении ошибок (искажений), доход (расход) является экономическим результатом хозяйственной операции, а значит, признание их внереализационными доходами (расходами) – это фикция, способ учета измененных налоговых последствий в другом налоговом периоде, чем в том, в котором совершена хозяйственная операция. В этом смысле доходы и расходы прошлых лет признаются внереализационными доходами и расходами в целях учета, с одной стороны, временных параметров формирования налоговой обязанности, а с другой – длящегося характера налогового обязательства, не ограниченного рамками налогового периода.

**§2. Проблемы определения периода корректировки налогового обязательства вследствие признания сделки в будущих периодах недействительной**

В главе I настоящего исследования мы пришли к выводу о том, что формирование и исполнение налоговой обязанности за налоговый период обеспечивает поэтапное исполнение единого налогового обязательства. В связи с этим временные параметры формирования налоговой обязанности *в установленных законом пределах* могут не приниматься во внимание при определении налоговых последствий. Мы полагаем, что положение ст. 38 НК РФ, в соответствии с которым налоговая обязанность за соответствующий налоговый период возникает при наличии объекта налогообложения, является нормативным препятствием для осуществления корректировки налогового обязательства без учета налогового периода. В зависимости от объекта налогообложения будет решаться вопрос о выборе налогового периода, налоговую обязанность за который необходимо подвергнуть корректировке в результате произошедших в имущественной сфере налогоплательщика изменений.

Налоговые последствия, возникшие в результате возврата всего полученного по недействительной сделке, могут быть учтены либо в налоговом периоде, в котором был отражен экономический результат исполнения по недействительной сделке, либо в налоговом периоде, в котором фактически состоялась реституция.

Мы полагаем, что необходимость в корректировке налоговой обязанности за налоговый период, в котором состоялось исполнение по недействительной сделке, существует тогда, когда исполнение недействительной сделки привело к уплате налога за налоговый период в отсутствие объекта налогообложения. В противном случае, возврат всего полученного по недействительной сделке может рассматриваться в качестве нового обстоятельства и учитываться при формировании налоговой обязанности за текущий налоговый период.

Правоприменителем сформулирована правовая позиция, согласно которой признание сделки недействительной без проведения двусторонней реституции не изменяет налоговые последствия.[[60]](#footnote-60) В случае же осуществления двусторонней реституции, происходит возврат всего полученного по недействительной сделке. Другими словами, происходит аннулирование экономического результата ранее совершенной хозяйственной операции. Возникает закономерный вопрос, распространяется ли такое аннулирование только на будущие налоговые периоды или следует осуществить корректировку налоговой обязанности за налоговый период, в котором было совершено исполнение по недействительной сделке. Ответ будет различаться в зависимости от конкретного налога.

Так, в апелляционном определении Московского городского суда от 30 апреля 2014 г. по делу № 33-15598 Суд признал налогоплательщика не исполнившим обязанность по уплате НДФЛ в связи с тем, что имущество, полученное налогоплательщиком по недействительному договору купли-продажи, не было возвращено продавцу в порядке реституции. При этом суд признал право налогоплательщика в случае осуществления реституции обратиться «с заявлением в порядке ст. 231 НК РФ о возврате уплаченного им налога в предшествующем периоде», поскольку в результате возврата имущества в порядке реституции доход – объект налогообложения по НДФЛ – нельзя считать возникшим в налоговом периоде, в котором была совершено исполнение по недействительной сделке.[[61]](#footnote-61) Аналогичный подход сформулирован судами применительно к налогу на прибыль.[[62]](#footnote-62) Действительно, учитывая тот факт, что объектом НДФЛ и налога на прибыль выступает экономическая выгода – доход и прибыль – возврат имущества в порядке реституции нивелирует экономический эффект первоначально совершенной хозяйственной операции. Следовательно, налогоплательщик исполнил налоговую обязанность в отсутствие объекта налогообложения, а значит, понес имущественный ущерб. По нашему мнению, адекватным механизмом восстановления имущественных прав налогоплательщика в указанной ситуации может быть корректировка его налоговой обязанности за налоговый период, в котором было осуществлено исполнение по недействительной сделке.

В 2011 году Президиум ВАС РФ сформулировал правовую позицию по налогу на имущество. Так, п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 содержит разъяснение, в соответствии с которым, возврат имущества в порядке реституции есть хозяйственная операция, которая должна быть отражена в налоговом учете на дату ее совершения.[[63]](#footnote-63) Отсюда следует единственно верный вывод. До осуществления реституции плательщиком налога на имущество признается фактический пользователь имущества, несмотря на то, что его титул основан на недействительной сделке. Осуществление реституции не приводит к аннулированию экономического результата передачи имущества, следовательно, нет оснований для корректировки налогового периода, в котором была совершена недействительная сделка.

В Постановлении от 12 марта 2013 г. № 12992/12 Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что налогоплательщик, запись о праве собственности которого была внесена в реестр прав на недвижимое имущество на основании недействительной сделки, не должен корректировать налоговую обязанность по земельному налогу за прошлые налоговые периоды.[[64]](#footnote-64) По мнению суда, осуществление реституции не влияет на правомерность уплаты налога за прошлые налоговые периоды, если лицо, уплатившее земельный налог, указано в реестре как собственник. С одной стороны, налог на имущество и земельный налог имеют самостоятельные объекты налогообложения. С приобретением права собственности на земельный участок связывается возникновение обязанности уплатить земельный налог. Если право собственности к налогоплательщику не переходит, не возникает и объекта налогообложения, а, следовательно, налоговую обязанность в соответствующем налоговом периоде также нельзя считать возникшей. В этом смысле можно говорить о том, что уплаченный налог необходимо скорректировать путем подачи уточненной налоговой декларации. С другой стороны, суд прав в том отношении, что осуществление реституции привело к утрате налогоплательщиком статуса собственника конкретного земельного участка, однако не привело к аннулированию экономического эффекта, который получал или мог получить налогоплательщик, обладая земельным участком без правового основания. С экономической точки зрения, обложением земельным налогом подлежит экономическая выгода, которую налогоплательщик может получить в результате использования земельного участка. Следовательно, налоговые последствия реституции должны распространяться на налоговый период, в котором такая реституции осуществлена.

Возникновение налоговых последствий по НДС, как и по земельному налогу, связывается с переходом права собственности. Реализация товаров подразумевает перенос титула собственника на другое лицо. Объектом НДС является именно реализация как безвозвратная передача товаров (работ, услуг), опосредующая движение товаров (работ, услуг) в имущественном обороте. Сложный состав юридических фактов в виде признания сделки, оформляющей отношения сторон по реализации, недействительной и проведения реституции отменяет экономический результат совершенной хозяйственной операции. С позиции наличия объекта налогообложения справедлив вывод о том, что налоговый период, в котором была отражена основанная на недействительной сделке операция по реализации, должен быть скорректирован путем подачи уточненной налоговой декларации. К такому выводу пришел, в частности, Арбитражный суд Уральского округа в Постановлении № Ф09-3773/14 по делу № А71-9500/2013.[[65]](#footnote-65) ФАС Московского округа дополнительно указал, что возврат товара не может квалифицироваться как обратная реализация и не требует выставления покупателем счета-фактуры на возвращенный товар.[[66]](#footnote-66)

Полагаем, что сформулированный нами тезис о необходимости корректировки налоговой обязанности за налоговый период, в котором была исполнена недействительная сделка, в случае, когда реституция фактически аннулирует экономический результат отраженной хозяйственной операции, а значит и само возникновение объекта налогообложения, следует уточнить для целей НДС. Для этого обратимся к Определению Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 г. № 309-КГ14-2300. Верховный Суд РФ поддержал позицию налогового органа о том, что при возврате имущества в порядке реституции налогоплательщик должен исчислить НДС и выставить счет-фактуру лицу, которое выступало в качестве продавца по недействительной сделке.[[67]](#footnote-67) С позиции Верховного Суда РФ, реституция есть самостоятельная хозяйственная операция, с совершением которой у налогоплательщика возникают налоговые последствия в текущем налоговом периоде. Поскольку механизм исчисления НДС предусматривает симметричность уплаты налога и применения вычетов, корректировка размера налога в ретроспективном порядке у покупателя не будет обеспечивать защиту имущественного интереса продавца, поскольку для него ретроспективная корректировка будет означать возникновение задолженности и доначисление пеней. Представляется, что в указанном случае адекватным механизмом защиты имущественных интересов частных лиц является именно признание реституции самостоятельной хозяйственной операцией и отражение ее в налоговом учете покупателя и продавца в периоде ее совершения.

В главе I настоящего исследования мы пришли к выводу о том, что осуществление сбалансированного и оптимального налогового регулирования возможно тогда, когда мы, с одной стороны, учитываем временные параметры формирования налоговой обязанности при применении и моделировании налоговых норм, а с другой – ориентируемся на определение параметров налогового обязательства по окончании соответствующего налогового периода.

В главе II настоящего исследования мы обратились к анализу проблемы установления пределов корректировки налогового обязательства в текущем налоговом периоде. Несмотря на то, что налоговое обязательство формируется непрерывно во времени, тем не менее, в целях обеспечения правовой определенности, а также периодичности изъятия налоговых платежей в бюджет, система налогового регулирования ориентирована, прежде всего, на определение налоговых последствий в привязке к налоговому периоду. Об этом свидетельствуют, в том числе, положения ст. 54 НК РФ, а также ст. 38 НК РФ. Следовательно, временные параметры длящегося налогового обязательства учитываются законодателем путем осуществления специального регулирования. Примером такого регулирования является, в том числе, признание доходов и расходов прошлых лет внереализационными для целей их учета при формировании налоговой обязанности за текущий налоговый период.

**Глава 3. Проблемы влияния периодичности изъятия налогов на выявление действительного размера налогового обязательства при осуществлении налогового контроля и привлечении налогоплательщиков к ответственности**

**§ 1. Проблемы учета налоговых периодов на этапе осуществления налогового контроля**

В настоящем параграфе мы рассмотрим проблему непрерывности формирования и исполнения налогового обязательства в условиях ограниченности форм, методов и средств налогового администрирования. Мы сконцентрируемся на проблемах определения действительного размера налогового обязательства по результатам выездной налоговой проверки. В данном контексте интерес представляет проблема учета налоговым органом расходов прошлых налоговых периодов при вынесении решения по выездной налоговой проверке. Также мы проанализируем, в каких случаях подача налоговой декларации может рассматриваться как обязательное условие реализации прав налогоплательщика в налоговом периоде, а в каких случаях – как единственная допустимая форма возражения на акт выездной проверки.

Судебная практика усматривает обязанность налоговых органов при проведении выездных налоговых проверок устанавливать действительный размер налогового обязательства, который должен соответствовать реальному имущественному положению налогоплательщика в гражданском обороте.[[68]](#footnote-68) При этом действительный размер налогового обязательства, по смыслу п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57, должен определяться с учетом переплат по налогу, образовавшихся в предшествующих налоговых периодах. Однако в силу п. 4 ст. 89 НК РФ налоговый орган в рамках выездной налоговой проверки вправе проверить период, в совокупности не превышающий три календарных года. Следовательно, возникает вопрос, может ли решение о привлечении к налоговой ответственности быть признано незаконным в силу того, что налоговый орган не определил действительный размер налогового обязательства налогоплательщика, учитывая объем полномочий налогового органа по администрированию. Например, по смыслу п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, налоговый орган во всяком случае обязан принимать во внимание переплату по налогу, возникшую в налоговом периоде, предшествующем периоду, за который налоговым органом начисляется недоимка. В связи с этим возникает вопрос, если НК РФ устанавливает в развитие ст. 57 Конституции РФ общую цель налогового контроля как контроль за соблюдением налогоплательщиком налогового законодательства (ст. 82 НК РФ), что включает в себя контроль за правильностью исчисления налоговой базы и уплаты налога, можем ли мы игнорировать роль налогоплательщика в процессе определения действительного размера налогового обязательства. В случае, если налогоплательщик не учел реально понесенный экономически обоснованный расход в налоговом периоде, не охваченном выездной налоговой проверкой, будет ли отвечать балансу частных и публичных интересов признание в суде решения налогового органа незаконным, при том что налогоплательщик имел возможность на этапе проведения проверки задекларировать расходы прошлых лет и предоставить их документальное подтверждение. Проблема осложняется тем, что суд при вынесении решения не связан фактами и обстоятельствами, установленными в рамках проверки налоговым органом.

Так, в Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015 суд, на основе представленных налогоплательщиком в судебном заседании доказательств, пришел к выводу о правомерности заявленного расхода и, как следствие, признал решение о привлечении к налоговой ответственности незаконным несмотря на то, что налогоплательщик не подтверждал соответствующий расход на досудебных стадиях, а налоговый орган не имел возможности проверить обоснованность данного расхода, не выходя за рамки проверяемых налоговых периодов.[[69]](#footnote-69) С одной стороны, с решением суда можно согласиться. Оно учитывает назначение суда как органа, обладающего компетенцией по окончательному рассмотрению спора. С другой стороны, игнорируются пределы контрольных полномочий налоговых органов по администрированию, которые, по нашему мнению, должны безусловно приниматься во внимание при оценке правомерности действий налоговых органов.

Так, Арбитражный суд Северо-Западного округа пришел к выводу, что «несвоевременная корректировка налоговых обязательств не может рассматриваться в качестве основания для освобождения от налоговой ответственности».[[70]](#footnote-70) На первый взгляд вывод суда обоснован. Действительно, условием освобождения от налоговой ответственности является подача уточенной налоговой декларации до момента назначения выездной налоговой проверки (ст. 81 НК РФ). Однако в данном деле налогоплательщик не заявил в ходе выездной проверки об убытках, которые не были им учтены в прошлых налоговых периодах.

Полагаем, что непоследовательность судов в разрешении схожих правовых ситуаций связана, в первую очередь, с тем, что ограниченность средств и методов, которыми располагает налоговый орган при осуществлении контроля, не позволяет во всех случаях определить действительный размер налогового обязательства налогоплательщика. С одной стороны, защита и соблюдение прав налогоплательщика требуют детального урегулирования контрольных полномочий налоговых органов в законе. С другой стороны, размер налога, который налогоплательщик обязан уплатить по итогу налогового периода, должен соответствовать действительному размеру налогового обязательства, который определяется, в том числе, исходя из того, как налогоплательщик отражал хозяйственные операции в налоговом учете в предшествующих налоговых периодах, в том числе, были ли налогоплательщиком допущены ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, учтены экономически обоснованные расходы.

Налоговый орган, будучи связанный «глубиной» проводимой выездной налоговой проверки, сталкивается с организационными препятствиями при установлении действительного размера налогового обязательства в случае, когда налогоплательщик заявляет в текущем налоговом периоде расход, ошибочно не отраженный в предшествующих налоговых периодах, которые, в свою очередь, не охватываются проверкой.

*По мнению судов, несмотря на то, что в действительности налогоплательщик мог понести соответствующие расходы, для целей доначисления налога такие расходы правомерно могут не приниматься во внимание, если их проверка не может быть проведена доступными средствами и методами налогового администрирования*. В Определении Верховного суда РФ от 3 февраля 2016 г. № 305-КГ15-18673 довод налогоплательщика о наличии переплаты налога в ранних периодах отклонен судом со ссылкой на то, что «при предыдущей выборочной выездной проверке инспекция не проверяла и не оценивала правильность учета спорных расходов».[[71]](#footnote-71) Арбитражный суд Северо-Западного округа в Постановлении от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014, констатировав отсутствие возможности у проверяющих установить действительный размер налога, подлежащего уплате за налоговые периоды, не входящие в предмет проверки, признал законным доначисление налога за проверяемый период.[[72]](#footnote-72) Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 17 февраля 2017 г. № 09АП-63406/2016 по делу № А40-34219/15 столкнулся с необходимостью оценить правомерность уменьшения налоговой базы текущего периода на сумму внереализационных доходов, ошибочно учтенных в предшествующих налоговых периодах. Суд признал, что в целях установления факта включения спорных сумм в налоговую базу «необходимо исследовать и сопоставлять данные налоговых деклараций и регистров бухгалтерского учета, и аналитических регистров налогового учета с первичными документами, на основании которых они составлены», что означает «проведение полноценной выездной налоговой проверки за периоды», не охваченные проверкой.[[73]](#footnote-73) В свою очередь, налоговый орган не имеет соответствующих полномочий, что в любом случае должно приниматься во внимание при решении судом вопроса о правомерности привлечения к налоговой ответственности.

В контексте вышеизложенного интерес представляет Определение № 305-КГ16-10138. Верховный Суд РФ пришел к выводу, что налоговый орган должен правильно определять размер налоговых обязательств налогоплательщика в налоговых периодах, *охваченных выездной проверкой*. По мнению суда, «налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о налоговых последствиях финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленнойв проверенном периоде».[[74]](#footnote-74) По нашему мнению, подход, выбранный Верховным Судом РФ, это попытка найти баланс между непрерывностью процесса формирования налогового обязательства во времени и ограниченностью полномочий налоговых органов по администрированию.

*Представляется, что в случае, когда речь идет о доначислении налога без постановки вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, в целом можно признать обоснованным довод судов о законности решения налогового органа и правомерности доначисления соответствующей недоимки. Во всяком случае налогоплательщик не лишен возможности представить уточенную налоговую декларацию.*

Обратимся к вопросу правомерности реализации прав налогоплательщика в зависимости от выполнения условий, связанных с доступностью и эффективностью налогового контроля.

Скорректировать размер ранее уплаченного налога налогоплательщик может путем подачи уточненной налоговой декларации. Уточненная налоговая декларация – это квинтэссенция баланса интересов налогоплательщика и государства во времени, притом, что сама по себе уточненная налоговая декларация не влияет на действительный объем налоговой обязанности налогоплательщика. Так, налогоплательщик вправе подать уточненную налоговую декларацию и скорректировать налоговую обязанность за прошлый налоговый период в случае, если сумма налога, уплаченная за соответствующий налоговый период, оказалась больше суммы налога, которую налогоплательщик обязан был уплатить в силу налогового законодательства. Напротив, в случае недоимки представить уточненную налоговую декларацию - обязанность налогоплательщика, исполнив которою и уплатив недостающую сумму налога и пени, налогоплательщик может быть освобожден от налоговой ответственности в соответствии с положениями ст. 81 НК РФ. В свою очередь для налогового органа обеспечивается возможность проведения оперативного камерального контроля уточненной налоговой декларации в целях предотвращения необоснованного возмещения налога из бюджета и упрощения налогового администрирования.

Учитывая назначение налоговой декларации и дискретность ее предоставления в отсутствие недоимки, *необходимо поставить вопрос, можно ли целями налогового администрирования оправдать отказ налоговых органов в правах налогоплательщику до тех пор, пока налогоплательщик не сформирует волю на реализацию прав путем подачи уточненной налоговой декларации и у налогового органа не появится возможность проверить экономическую обоснованность и документальное подтверждение заявленных расходов*.

С одной стороны, единственной нормой, регулирующей вопросы декларирования в случае, когда не возникает занижения налоговой базы по налогу, является положение абзаца 2 п. 1 ст. 81 НК РФ, которое однозначно предусматривает, что подача уточненной налоговой декларации является правом налогоплательщика. Нормы действующего налогового законодательства не устанавливают подачу уточненной налоговой декларации в качестве условия для реализации какого-либо права налогоплательщика.

Однако обязанность предоставить налоговую декларацию в отсутствие недоимки усматривается правоприменителем в случае, когда налогоплательщик претендует на возврат налога из бюджета.[[75]](#footnote-75) С позиции судов, если налогоплательщик заявляет право на возврат налога из бюджета, но при этом не декларирует переплату по налогу, тем самым блокируя возможность осуществления камерального контроля, значит, возврат налога будет осуществлен в отсутствие установленной определенности в отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом. С позицией судов можно согласиться. Контроль за правомерностью возврата сумм переплаты из бюджета должен быть аналогичен контролю за правомерностью включения расходов в налоговую базу.

Убыток прошлых лет, переносимый на будущие налоговые периоды, также должен быть задекларирован. К такому выводу пришел ФАС Московского округа в Постановлении от 27.10.2014 по делу № А40-110136/13. По мнению суда, перенос убытка на будущее осуществляется в заявительном порядке, а значит, налогоплательщик должен выразить юридически значимую волю на изменение налоговой обязанности за прошедший налоговый период. В противном случае, суды не усматривают обязанность налоговых органов в рамках выездных проверок уменьшать налоговую базу на сумму незадекларированного убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах.[[76]](#footnote-76) ФАС Поволжского округа, например, пришел к выводу, что в содержание права налогоплательщика на перенос убытка в соответствии со статьей 283 НК РФ входит самостоятельное определение налогоплательщиком размера переносимого убытка. По мнению суда, «из содержания названной статьи не следует право налоговых органов уменьшать налоговую базу на сумму убытка».[[77]](#footnote-77) С позицией судов можно согласиться в случае, если рассматривать подачу налоговой декларации за текущий налоговый период, в которой не перенесен убыток, формой отказа от реализации права в этом конкретном налоговом периоде. В таком случае, действительно, можно было бы говорить, что налоговый орган не вправе самостоятельно переносить убыток прошлых лет на будущие периоды. В целом, данный подход согласуется с общими тенденциями развития законодательства, связанными с расширением сферы усмотрения налогоплательщика при формировании налоговой обязанности. Однако, по нашему мнению, говорить о правомерности реализации данного подхода на практике можно только в случае его законодательного закрепления.

По нашему мнению, ситуация, при которой налогоплательщик вынужден подать уточенную налоговую декларацию в целях реализации предоставленных ему законом прав, отличается от ситуации, при которой в отсутствие декларирования налогоплательщику вменяется недоимка. Мы во всяком случае не можем признать то, что подача уточненной налоговой декларации является правом налогоплательщика в случае, если от ее подачи зависит факт того, будет ли налогоплательщику вменена недоимка, или нет.

Поскольку налоговый орган обязан устанавливать действительный размер налогового обязательства, он обязан принимать во внимание уточненные налоговые декларации при вынесении решений по выездной налоговой проверке.[[78]](#footnote-78) Не давая оценку соблюдению налоговыми органами указанной обязанности, обратимся к анализу ситуации, при которой реализация права на подачу уточненной декларации становится обязательным условием для учета переплаты, образовавшейся в налоговых периодах, не входящих в предмет выездной проверки. В данном контексте интерес представляет Определение Верховного суда РФ № 305-КГ16-6003, включенное в Обзор судебной практики Верховного суда РФ № 4 за 2016 год. По мнению Верховного суда РФ, уточненная декларация может «представлять собой форму информирования налогового органа о возражениях налогоплательщика относительно выводов налогового органа по соответствующему налогу, изложенных в материалах проверки».[[79]](#footnote-79) Возникает вопрос, *есть ли ситуации, при которых уточненная налоговая декларация выступает единственной допустимой формой возражения.*

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 6 мая 2016 г. по делу № А27-18073/2015 налогоплательщик не задекларировал сумму убытка, однако указал на необходимость ее учета при определении размера недоимки в возражениях на акт выездной проверки. Суд признал, что отказ в корректировке доначисленного налога ввиду того, что уточненная декларация не была представлена, влечет «искажение реального размера налоговых обязательств».[[80]](#footnote-80) К такому же выводу пришел Арбитражный суд Северо-Западного округа в Постановлении от 1 октября 2015 г. по делу № А21-8133/2014. При этом Суд отметил, что при проведении проверки налоговый орган должен с учетом всех переплат и недоимок установить действительный размер налогового обязательства независимо от того, была ли налогоплательщиком подана уточненная налоговая декларация.[[81]](#footnote-81) Таким образом, в указанных решениях суды не оценивали факт неподачи налогоплательщиком уточенной налоговой декларации как основание для вменения налогоплательщику недоимки.

Однако Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в Постановлении от 13 марта 2015 г. по делу № А27-13282/2013 признал незаконным решение налогового органа со ссылкой на то, «начисленные по результатам проверки налоги не требуют дополнительного подтверждения и декларирования налогоплательщиком».[[82]](#footnote-82) Получается, суд допускает, что в некоторых случаях решение налогового органа будет признано законным, если налогоплательщик не предоставит налоговую декларацию, опровергающую размер доначисленного налога. Именно к такому выводу пришел Арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 27 октября 2014 г. по делу № А40-110136/13. Установив, что налогоплательщиком не подавались уточненные декларации, в которых были бы отражены убытки прошлых лет, Суд признал, что «в этих обстоятельствах у инспекции не было возможности их затребовать, поскольку они не относятся к проверяемому периоду».[[83]](#footnote-83)

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014 суд признал правомерным доначисление недоимки по налогу на прибыль и особо указал на то, что учесть убыток прошлых лет необходимо путем подачи уточненной налоговой декларации.[[84]](#footnote-84) Аналогичный вывод содержится в Определении Верховного Суда РФ от 6 апреля 2014 г. № 304-КГ15-1685.[[85]](#footnote-85)

Таким образом, суды признают законным решение налогового органа о доначислении недоимки по налогу в случае, если налогоплательщик не декларирует соответствующий расход, поскольку в пределах предоставленных налоговому органу контрольных полномочий он не может проверить обоснованность заявленного расхода иначе, как по результатам проверки налоговой декларации. Однако на практике также может сложиться следующая ситуация.

При осуществлении контрольных мероприятий в рамках выездной проверки налоговый орган может установить факт занижения налоговой базы в результате учета в текущем налоговом периоде расходов прошлых налоговых периодов, не входящих в предмет выездной проверки. Представляется, что в такой ситуации решение налогового органа о начислении налогоплательщику недоимки за налоговый период, в котором была занижена налоговая база на сумму расходов прошлых периодов, не может считаться законным.

Мы пришли к выводу о том, что налоговый орган должен стремиться к установлению действительного размера налогового обязательства налогоплательщика в пределах полномочий, предоставленных ему законом. При этом в случае, когда налоговый период, в котором были понесены расходы, не входит в предмет выездной проверки, единственным основанием для проверки правомерности *заявленных расходов* является поданная налогоплательщиком уточенная налоговая декларация. По нашему мнению, в условиях непрерывного формирования налогового обязательства будет необоснованным признавать наличие у налогоплательщика недоимки тогда, когда налоговый орган самостоятельно в рамках проведения контрольных мероприятий установил факт несения налогоплательщиком расходов в периоде, не входящем в предмет выездной проверки. В целях защиты имущественных интересов публичного субъекта правомерно говорить о вменении налогоплательщику недоимки в тех случаях, когда налоговый орган не имеет возможности подтвердить или опровергнуть законными методами и средствами налогового администрирования правомерность несения и учета соответствующего расхода прошлых налоговых периодов. В этом проявляется баланс, с одной стороны, между необходимостью устанавливать действительный размер налогового обязательства, временные параметры формирования которого не ограничены налоговым периодом, и пределами налогового администрирования, когда налоговый орган в отсутствие декларирования налогоплательщиком расходов прошлых лет не вправе выйти за пределы проверяемого периода иначе, как в рамках проверки соответствующей декларации. В случае, когда налоговый орган устанавливает действительный объем налогового обязательства по результатам проведения контрольных мероприятий, он не вправе ставить вопрос о вменении налогоплательщику недоимки по причине непредставления налогоплательщиком соответствующей декларации, тем более, привлекать его к налоговой ответственности.

**§ 2. Проблемы учета налоговых периодов на этапе привлечения к налоговой ответственности**

В силу п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 состав имущественного налогового правонарушения отсутствует, если (1) у налогоплательщика на дату возникновения недоимки имелась переплата сумм того же налога и (2) данная переплата существует на момент вынесения налоговым органом решения по результатам проверки.

В целях проверки соблюдения налогоплательщиком указанных в п. 20 Постановления условий, требуется оценить состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом по соответствующему налогу за несколько налоговых периодов. То есть требуется оценить действительный размер налогового обязательства, сформированного по состоянию на момент вынесения решения налоговым органом, принимая во внимание временные параметры формирования налоговой обязанности в контексте определения периода возникновения переплаты по налогу. Поскольку исполнение налогового обязательства налогоплательщиком не должно влечь неосновательного обогащения для государства, размер штрафа должен основываться на реальной сумме задолженности налогоплательщика перед бюджетом, определяемой, в том числе, с учетом переплаты по налогу, имевшей место в налоговых периодах, предшествующих периоду возникновения недоимки.

В контексте темы исследования обратимся к проблемным точкам, возникающим на практике при применении приведенной выше позиции Пленума ВАС РФ.

Так, в предмет выездной проверки может входить несколько налоговых периодов, при этом на практике может сложиться ситуация, при которой на момент проведения выездной проверки задолженность налогоплательщика перед бюджетом будет отсутствовать. Так, налогоплательщик может не полностью уплатить налог в одном налоговом периоде, однако переплатить налог в последующем периоде таким образом, что совокупная задолженность налогоплательщика за два налоговых периода будет равна нулю. До выхода разъяснений по данному вопросу на уровне Постановления Пленума ВАС РФ, на практике вопрос о налоговых последствиях, которые должны наступить в указанной ситуации, решался не всегда последовательно. Связывалось это, прежде всего, с тем, что налоговый орган проверяет состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом совокупно за несколько налоговых периодов, охваченных выездной проверкой. В качестве иллюстрации обратимся к анализу Постановления арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 апреля 2013 г. по делу № А05-3806/2012. Так, судом было установлено совершение налогоплательщиком противоправных действий в виде занижения налоговой базы. При этом на момент истечения срока уплаты налога на прибыль за 2009 год налог в бюджет, как установлено, так и не был уплачен. Иными словами, есть все основания говорить о совершении налогоплательщиком противоправных действий, повлекших неуплату налога в установленные законодательством сроки за налоговый период 2009 года. Тем не менее, суд посчитал неправомерным решение налогового органа об исчислении размера штрафа от суммы недоимки, числящейся за налогоплательщиком на момент истечения срока уплаты налога за 2009 год. По мнению суда, «неполная уплата налога на прибыль за 2009 год полностью погашалась излишне уплаченной суммой налога за 2010 год».То есть, на момент составления акта налоговой проверки и вынесения решения по ее результатам у налогоплательщика задолженности перед бюджетом не имелось. Учитывая состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом *на момент вынесения решения* *о привлечении к налоговой ответственности*, суд констатировал отсутствие состава налогового правонарушения ввиду отсутствия обязательных для вменения ст. 122 НК РФ последствий.[[86]](#footnote-86)

По нашему мнению, нельзя согласиться с ФАС Северо-Западного округа в части отсутствия состава налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 НК РФ. Ответственность по статье 122 НК РФ, как и за другие имущественные налоговые нарушения, наступает в случае неуплаты налога *в установленный срок*, сопряженной с совершением в течение налогового периода противоправных действий. В силу ст. 122 НК РФ размер штрафа исчисляется от неуплаченной суммы налога. Неуплаченный налог – это последствие совершения налогового правонарушения. Будучи элементом состава, последствие (в виде неуплаты налога *в конкретном размере*) должно устанавливаться на момент совершения правонарушения. Следовательно, последующие изменения состояния расчетов налогоплательщика с бюджетом не могут приниматься во внимание для целей привлечения к налоговой ответственности иначе, как по основаниям, предусмотренным ст. 81 и 112 НК РФ. В этом смысле следует различать две принципиально разные ситуации: (1) отсутствие недоимки - последствия, обязательного для наступления налоговой ответственности по имущественным составам, - в силу переплаты, возникшей в налоговом периоде, предшествующем периоду вменения недоимки, и (2) выполнение состава налогового правонарушения на момент наступления срока для уплаты налога с образованием переплаты в последующих налоговых периодах. Как правильно отмечено Четвертым арбитражным апелляционным судом в Постановлении от 25 ноября 2013 г. по делу № А78-7520/2012, правоприменителю всегда следует исследовать вопрос об обстоятельствах, свидетельствующих о моменте возникновения переплаты по соответствующим налогам и периоде ее сохранения.[[87]](#footnote-87) Поскольку налоговая ответственность за имущественные правонарушения носит не только восстановительный, но и карательный характер, это не позволяет, во-первых, игнорировать факт совершения противоправных действий, а во-вторых, отказываться от ее применения иначе, как в ситуации деятельного раскаяния налогоплательщика, которое выражается в декларировании самостоятельно выявленной ошибки. Представляется, что изложение п. 20 Постановления в действующей редакции отвечает общим тенденциям регулирования налоговых отношений в контексте учета временного периода формирования налогового обязательства.

В контексте анализа проблемы, связанной с установлением объективной стороны имущественных налоговых правонарушений, подвергнем критике второе условие, сформулированное Пленумом ВАС РФ, при удовлетворении которому налогоплательщик не будет подлежать налоговой ответственности.

Так, переплата по налогу, возникшая за налоговый период, предшествующий периоду возникновения задолженности по этому налогу, не должна быть зачтена налоговым органом по правилам ст. 78 НК РФ в счет недоимок по другим налогам. Возникает вопрос, насколько приведенное разъяснение учитывает особенности формирования налогового обязательства во времени.

Мы отметили, что объективная сторона имущественного налогового правонарушения образуется, если, во-первых, налогоплательщиком совершено противоправное деяние, предусмотренное диспозицией норм главы 16 НК РФ, а во-вторых, такое деяние привело к неуплате (неполной уплате) налога в бюджет.

На практике может сложиться следующая ситуация в следующей временной последовательности. *Налогоплательщик привлекается к ответственности за неуплату налога на прибыль*. Далее, *налогоплательщик по окончании очередного налогового периода не уплачивает в бюджет сумму НДС* вследствие, например, занижения налоговой базы. Однако *в предшествующих периодах налогоплательщиком был уплачен НДС в завышенном размере*. При неправильном исчислении налога, приводящем к образованию недоимки, необходимо учитывать переплату по налогу за прошлый налоговый период и определять совокупную задолженность налогоплательщика перед бюджетом для целей привлечения к налоговой ответственности. Следовательно, *сумма переплаты по НДС полностью покрывает возникшую по причине занижения налоговой базы недоимку*, а значит, на момент истечения срока уплаты НДС мы не можем говорить о том, что состав налогового правонарушения выполнен. Впоследствии *налоговый орган принимает решение о зачете «переплаты» по НДС в счет недоимки по налогу на прибыль*, а затем *решение о привлечении к ответственности за неуплату НДС.*

Мы не оцениваем действия налогового органа по проведению зачета как неправомерные в том смысле, что на момент вынесения решения о зачете налоговый орган объективно не располагает информацией о том, что суммой переплаты по НДС, которая была зачтена по правилам ст. 78 НК РФ, ранее была покрыта недоимка по НДС. Однако мы ставим вопрос о том, может ли от информированности налогового органа в принципе зависеть решение вопрос о привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в данном случае. Мы полагаем, что для целей привлечения к ответственности не имеет правового значения причины осуществления зачета, если в момент истечения срока уплаты НДС состав налогового правонарушения не был сформирован.

В анализируемом нами казусе в силу того, что налоговое обязательство исчисляется непрерывно, нарастающим итогом по одному налогу, наличие переплаты по налогу, имевшее место в налоговом периоде, предшествующем периоду, за который налогоплательщик не уплатил НДС, означает, что за налоговый период, при исполнении налоговой обязанности за который налогоплательщик занизил налоговую базу, недоимки по НДС, как юридически значимого для привлечения к ответственности за имущественное нарушение последствия, не возникло. Последующее решение о зачете не может влечь за собой аннулирование зачета переплаты по НДС в счет недоимки по НДС.

Более того, в условиях временных параметров формирования налогового обязательства мы не можем признать, что налоговый орган осуществил зачет по правилам ст. 78 НК РФ. В силу ст. 78 НК РФ зачет может производиться в случае, если у налогоплательщика имеется сумма излишне уплаченного налога. Осуществление зачета сумм налога, которые не являются излишне уплаченными, в счет недоимки по другому налогу, не соответствует налоговому закону. В условиях действительного объема налогового обязательства основания для привлечения к налоговой ответственности по НДС отсутствуют.

Поскольку в соответствии с позицией Пленума ВАС РФ наличие переплаты по налогу в предшествующем налоговом периоде исключает возможность вменения налогоплательщику недоимки за следующий налоговый период, следовательно, до момента осуществления зачета переплаты по НДС в счет недоимки по налогу на прибыль совокупное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетом по НДС соответствует действительному размеру налогового обязательства. В свою очередь, только после проведения соответствующего зачета сумма НДС, которая должна быть уплачена в соответствии с реальным имущественным положением налогоплательщика в хозяйственном обороте, окажется не соответствующей по размеру сумме НДС, фактически уплаченной в бюджетную систему. Однако, по нашему мнению, вопрос о привлечении к налоговой ответственности за неуплату НДС с момента осуществления зачета также должен быть решен отрицательно.

Действующее регулирование не позволяет для целей привлечения к налоговой ответственности устанавливать факт занижения налоговой базы и факт возникновения задолженности по налогу по состоянию на иную дату, чем на дату истечения срока для уплаты налога. В рассматриваемом нами казусе занижение налоговой базы не может рассматриваться в качестве самостоятельного в отсутствие недоимки обстоятельства, образующего состав налогового правонарушения. Недоимка, возникшая в результате проведения зачета, не может считаться недоимкой, возникшей вследствие занижения налоговой базы за соответствующий налоговый период, поскольку на момент истечения срока, установленного ст. 45 НК РФ, недоимка была погашена соответствующей суммой переплаты, а состав налогового правонарушения не был выполнен.

Получается, что п. 20 постановления Пленума ВАС РФ, с одной стороны, признавая необходимость преодоления временных параметров формирования налоговой обязанности в целях исполнения налогового обязательства, предусматривает, что наличие переплаты по налогу в налоговом периоде, предшествующем периоду, за который налогоплательщик налог не уплачивает, препятствует вменению налогоплательщику недоимки по налогу. С другой стороны, при формулировании позиции о том, что переплата по налогу не должна быть зачтена на момент вынесения решения по проверке в счет других налогов, Пленум ВАС РФ допускает наличие ситуации, при которой мы можем игнорировать совокупное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетной системой по соответствующему налогу. Представляется, что в условиях действующего регулирования мы не можем игнорировать временной период формирования налогового обязательства при разрешении обозначенной нами коллизии на практике.

Таким образом, параметры формирования налогового обязательства должны приниматься во внимание как на этапе осуществления налогового контроля, так и на этапе привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение имущественных правонарушений. При этом, учитывая законодательно установленные пределы налогового администрирования, мы можем признать наличие обязанности налогового органа устанавливать действительный объем налогового обязательства налогоплательщика совокупно за те налоговые периоды, которые охвачены выездной налоговой проверкой, оценивая в каждом конкретном случае возможность налогового органа определить параметры налогового обязательства по налогу в целом.

**Заключение**

В ходе проведенного исследования мы пришли к следующим выводам.

1. Автор предлагает в качестве подхода для разрешения проблем учета налогового периода при применении и моделировании налоговых норм исходить из позиции временного периода формирования налогового обязательства и налоговой обязанности.
2. Понятия «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность» соотносятся как часть и целое. Налоговое обязательство непрерывно формируется во времени, носит сквозной характер, то есть не прекращает формироваться с окончанием налогового периода. Налоговая обязанность, в свою очередь, ограничена рамками одного налогового периода, формируется во времени и считается сформированной по окончании налогового периода. Исполнение налогового обязательства в условиях действующего правового регулирования может осуществляться только поэтапно. В связи с этим, с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности по итогу очередного налогового периода обеспечивается периодичность изъятия налога в бюджетную систему, тем самым, обеспечивается поэтапное исполнение единого длящегося налогового обязательства.
3. При изъятии налога по итогу налогового периода необходимо не только определить размер налоговой обязанности, но и оценить параметры налогового обязательства по налогу в целом. Налоговый период, с одной стороны, определяет временные параметры формирования налоговой обязанности, с другой стороны – обеспечивает периодичность исполнения единого налогового обязательства. При этом степень влияния налогового периода на процесс формирования и исполнения налогового обязательства определяется применительно к отдельным налогам.
4. Осуществление сбалансированного и оптимального налогового регулирования возможно тогда, когда мы, с одной стороны, учитываем временные параметры формирования налоговой обязанности при применении и моделировании налоговых норм, а с другой – ориентируемся на определение параметров налогового обязательства по окончании соответствующего налогового периода.
5. Поскольку исполнение налоговой обязанности в конечном итоге обеспечивает периодичность исполнения налогового обязательства, законодатель начинает ориентироваться не на изолированное исполнение налоговой обязанности в привязке к конкретному налоговому периоду, а на определение параметров налогового обязательства по налогу в целом, что позволяет в предусмотренных законом пределах при формировании налоговой обязанности за текущий период учитывать факты и обстоятельства, относящиеся к налоговой обязанности другого налогового периода.
6. Доходы и расходы прошлых лет, включаемые в налоговую базу по налогу за текущий налоговый период в результате допущенных налогоплательщиком ошибок и возникновения новых обстоятельств, учитываются в составе внереализационных доходов и расходов в целях обеспечения исполнения непрерывно длящегося налогового обязательства.
7. Параметры формирования налогового обязательства должны приниматься во внимание как на этапе осуществления налогового контроля, так и на этапе привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение имущественных правонарушений.
8. Ограниченность средств и методов, которыми располагает налоговый орган при осуществлении контроля, не позволяет во всех случаях определить действительный размер налогового обязательства налогоплательщика. Несмотря на то, что в действительности налогоплательщик мог понести соответствующие расходы, для целей доначисления налога такие расходы правомерно могут не приниматься во внимание, если их проверка не может быть проведена доступными средствами и методами налогового администрирования. В этом проявляется баланс, с одной стороны, между необходимостью устанавливать действительный размер налогового обязательства, временные параметры формирования которого не ограничены налоговым периодом, и пределами налогового администрирования, когда налоговый орган в отсутствие декларирования налогоплательщиком расходов прошлых лет не вправе выйти за пределы проверяемого периода иначе, как в рамках проверки соответствующей декларации.
9. Условие о том, что занижение суммы конкретного налога по итогам налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика недоимки по этому налогу, в случае если переплата по налогу не была зачтена в счет задолженности налогоплательщика по другим налогам на момент вынесения решения налоговым органом по результатам налоговой проверки, не учитывает параметры формирования налогового обязательства, игнорирует совокупное состояние расчетов налогоплательщика с бюджетной системой по соответствующему налогу.

**Список использованной литературы**

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы РФ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный

ресурс]: Федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. –. 1998– № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 28.12.2016). – СПС «Консультант Плюс».

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный

ресурс]: Федеральный закон от 5.08.2000 №117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. –. 2000– № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 03.04.2017). – СПС «Консультант Плюс».

2. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание

2.1. Акты Конституционного Суда РФ

1. По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу "ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 19 января 2017 г. № 1-П // Собрание законодательства РФ. – 2017. - № 5. – СПС «Консультант Плюс»;
2. По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу «ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» против России» в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 19 января 2017 г. № 1-П // Собрание законодательства РФ. – 2017. - № 5. – СПС «Консультант Плюс»;
3. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Юрат» на нарушение конституционных прав и свобод частью 8 статьи 3 Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 26 мая 2016 года № 926-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
4. По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 13 апреля 2016 года № 11-П // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 17. – ст. 2479. – СПС «Консультант Плюс»;
5. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Аквадар» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 10 статьи 89 и пункта 6 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 года № 2551-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
6. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Производственная компания «Возрождение» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 03 июля 2014 года № 1555-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
7. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 03 июня 2014 года № 17-П // Собрание законодательства РФ. – 2014 . – № 24. – ст. 3143. – СПС «КонсультантПлюс»;
8. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Рысьевой Натальи Николаевны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 01 июня 2010 года № 753-О-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
9. По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 года № 10-П // Собрание законодательства РФ. – № 27. – 2009. – ст. 3383. – СПС «Консультант Плюс»;
10. Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности статей 21 и 23, подпунктов 10 и 11 пункта 5 статьи 169, подпункта 1 пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 05 марта 2009 года № 468-О-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
11. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «ТНК-Нягань» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 02 апреля 2009 года № 475-О-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
12. По жалобе открытого акционерного общества «Каустик» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 года № 815-О-П // Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 42. – ст. 4969. – СПС «Консультант Плюс»;
13. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Курганстальмост» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 16 июля 2009 года № 927-О-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
14. По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 года № 5-П // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 12. – ст. 1183. – СПС «КонсультантПлюс»;
15. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 года № 9-П // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 30 (ч. II) . – ст. 3200. – СПС «КонсультантПлюс»;
16. Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб государственных унитарных предприятий «Арктикморнефтегазразведка» и «123 Авиационный ремонтный завод», открытых акционерных обществ «Горно-металлургический комбинат «Печенганикель», «Салаватнефтеоргсинтез» и «Таймырэнерго» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 13 ноября 2001 года № 225-О // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
17. По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 года № 3-П // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 10. – ст. 996. – СПС «КонсультантПлюс»;
18. По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 года № 5-П // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 14. – ст. 1533. – СПС «КонсультантПлюс»;
19. По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года № 16-П // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 46. – ст. 5339. – СПС «КонсультантПлюс»;
20. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года № 20-П // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – ст. 197. – СПС «КонсультантПлюс».

2.2. Постановления пленумов Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

1. О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. - № 9 . – СПС «Консультант Плюс»;
2. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 // Вестник ВАС РФ. – 2014. - № 7. – СПС «Консультант Плюс»;
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

3. Материалы судебной практики

1. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 января 2017 г. № Ф06-16159/2016 по делу № А12-13624/2016 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
2. Определение Верховного суда РФ от 14 февраля 2017 г. по делу № А40-97489/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
3. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 февраля 2017 г. № 09АП-63406/2016 по делу № А40-34219/15 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
4. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
5. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14 декабря 2016 г. № Ф08-9346/2016 по делу № А53-24140/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
6. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 октября 2016 г. № Ф07-8770/2016 по делу № А56-96395/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
7. Определение Верховного Суда РФ от 11 апреля 2016 г. № 302-КГ15-15796 по делу № А74-7301/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
8. Определение Верховного Суда РФ от 4 марта 2016 г. № 302-КГ15-17096 по делу № А74-6649/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
9. Определение Верховного Суда РФ от 8 ноября 2016 г. № 308-КГ16-8442 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
10. Определение Верховного Суда РФ от 23 сентября 2016 г. № 308-КГ16-8442 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
11. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2016 г. по делу № А32-6429/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
12. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2016 г. по делу № А32-6429/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
13. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20 мая 2016 г. по делу № А03-11814/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
14. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
15. Определение Верховного суда РФ от 3 февраля 2016 г. № 305-КГ15-18673 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
16. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
17. Определение Верховного Суда РФ от 16 сентября 2016 г. № 305-КГ16-6003 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
18. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 6 мая 2016 г. по делу № А27-18073/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
19. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
20. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 5 марта 2015 г. по делу № А40-72969/14 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
21. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 октября 2015 г. по делу № А21-8133/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
22. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13 марта 2015 г. по делу № А27-13282/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
23. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 ноября 2015 г. по делу № А45-2615/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
24. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30 апреля 2015 г. № Ф05-3351/2015 по делу № А40-143354/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
25. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20 октября 2015 г. по делу № А40-163500/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
26. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 июля 2015 г. № Ф08-3942/15 по делу № А32-12834/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
27. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13 августа 2015 г. № Ф05-10720/2015 по делу № А40-69379/14, [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
28. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24 марта 2015 г. № Ф05-2139/2015 по делу № А40-65453/14 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
29. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 1 июля 2015 г. № Ф10-1786/2015 по делу № А64-5722/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
30. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 3 августа 2015 г. № Ф06-26113/2015 по делу № А65-26626/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
31. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 2 сентября 2015 г. № Ф09-5707/15 по делу № А60-55884/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
32. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 июня 2015 г. № Ф04-19602/2015 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
33. Определение Верховного Суда РФ от 26 марта 2015 г. № 305-КГ15-965 по делу № А40-69367/2013-107-235 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
34. Определение Верховного Суда РФ от 2 июля 2015 г. № 305-КГ15-1414 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
35. Определение Верховного Суда РФ от 29 мая 2015 г. № 305-КГ15-2112 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
36. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 7 октября 2015 г. по делу № А41-53485/14 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
37. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16 марта 2015 г. по делу № А40-23352/14 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
38. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 8 мая 2015 г. № Ф09-2709/15 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
39. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24 сентября 2015 г. по делу № А41-73367/14 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
40. Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 5 декабря 2014 г. по делу № А70-3316/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
41. Апелляционное определение Московского городского суда от 30 апреля 2014 г. по делу № 33-15598 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
42. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 октября 2014 г. по делу № А40-110136/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
43. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 июля 2014 г. № А40-5490/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
44. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 3 июня 2014 г. по делу № А65-26322/2012 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
45. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29 декабря 2014 г. № Ф06-18103/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
46. Определение Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 г. № 309-КГ14-2300 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
47. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 ноября 2014 г. по делу № А41-56901/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
48. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18 августа 2014 г. по делу N А72-10571/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
49. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 июня 2014 г. № Ф05-6024/2014 по делу № А40-63447/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
50. Постановление Уральского округа от 30 июня 2014 г. № Ф09-3773/14 по делу № А71-9500/2013 13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
51. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 9 июля 2014 г. № Ф05-7080/2014 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
52. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 июня 2014 г. № Ф07-3925/2014 по делу № А26-5295/2013 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
53. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 ноября 2013 г. № А40-35400/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
54. Постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 апреля 2013 г. по делу № А05-3806/2012 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
55. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 февраля 2013 г. по делу № А21-2332/2012 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
56. Постановление Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 7764/13 по делу № А40-87026/12-91-472 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
57. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25 ноября 2013 г. по делу № А78-7520/2012 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
58. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 12992/12 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
59. Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. №11637/11 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
60. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22 ноября 2012 г. по делу №А40-56201/12-20-311 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
61. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 сентября 2012 г. по делу № А44-5432/2011 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
62. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19 апреля 2012 г. по делу № А12-6535/2011 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
63. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11 декабря 2012 г. № Ф09-11214/12 по делу № А50-4738/2012 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
64. Определение Высшего Арбитражного суда РФ от 17 января 2012 г. № 10077/11 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
65. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16 июня 2011 г. по делу № А65-6652/2010 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
66. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 7 ноября 2011 г. по делу № А32-1860/2010 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
67. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14 октября 2010 г. по делу № А12-1820/2010 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
68. Определение ВАС РФ от 22 июля 2009 г. № ВАС-7876/09 по делу № А36-315/2008 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
69. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. №11175/09 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
70. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 марта 2009 г. по делу № А56-18415/2008 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
71. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 февраля 2009 г. по делу № А53-20706/2007-С6-22 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
72. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24 августа 2009 г. № Ф04-3852/2009 (9731-А81-41) [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
73. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 7 августа 2007 г. № Ф09-6160/07-С3 по делу № А71-7457/06 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
74. Постановление Президиума ВАС РФ от 15 февраля 2002 г. № 7450/01 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
75. Постановление Президиума ВАС РФ от 10 августа 1999 г. № 22/99 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
76. Постановление Президиума ВАС РФ от 6 октября 1998 г. № 64/98 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
77. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 мая 1997 г. № 118/96 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

4. Разъяснения органов государственной власти

1. Письмо Минфина России от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
2. Письмо Минфина России от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
3. Письмо Минфина России от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
4. Письмо Минфина России от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
5. Письмо Минфина России от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
6. Письмо Минфина России от 16 мая 2016 года № 03-03-06/1/27793 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
7. Письмо Минфина России от 22 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/76945 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
8. Письмо Минфина России от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
9. Письмо Минфина России от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
10. Письмо Минфина России от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
11. Письмо Минфина России от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
12. Письмо Минфина России от 19 октября 2015 г. № 03-05-04-02/59713 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
13. Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-03-06/1/1752 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
14. Письмо Минфина России от 13 января 2015 г. № 03-03-06/1/69458 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
15. Письмо Минфина России от 2 февраля 2015 г. № 03-07-10/3962 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
16. Письмо Минфина России от 15 октября 2015 г. № 03-03-06/4/59102 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
17. Письмо ФНС России от 12 февраля 2014 г. № ГД-4-3/2216@ [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
18. Письмо Минфина России от 09 июня 2014 г. № 03-07-15/27682 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
19. Письмо Минфина России от 17 октября 2013 г. № 03-03-06/1/43299 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
20. Письмо Минфина России от 13 августа 2012 г. № 03-03-06/1/408 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс»;
21. Письмо Минфина России от 30 января 2012 г. № 03-03-06/1/40[Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. – СПС «КонсультантПлюс».

5. Специальная литература

1. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Винницкий Д.В. - С.-Пб.: Юрид. центр Пресс, 2003. - 397 c.
2. Голованов, Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения / Г.Р. Голованов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2011. - № 6. С. 81 - 87.
3. Климовский, Р.В. К вопросу о целевом назначении категории "обязательство" в налоговом праве / Р.В. Климовский // Финансовое право. - 2015. - № 1. С. 42 – 46.
4. Кудряшова, Е.В. Соотношение понятий "способ взимания налога" и "техника обложения" на примере косвенных налогов / Е.В. Кудряшова // Налоги. - М.: Юрист, 2006, № 2. - С. 7-13.
5. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография / И.И. Кучеров. - М.: ЮрИнфоР, 2009. - 473 с.
6. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право. [Электронный ресурс] / А.А. Шахмаметьев // М.: Международные отношения. - 2014. - 824 с. - СПС «КонсультантПлюс».

1. Далее – НК РФ. [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Конституционного Суда от 13 марта 2008 г. № 5-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015, Арбитражного суда Московского округа от 25 ноября 2014 г. по делу № А41-56901/13, от 5 марта 2015 г. по делу № А40-72969/14, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 5 декабря 2014 г. по делу № А70-3316/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 19 января 2017 г. № 1-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановления Конституционного Суда РФ от 13 апреля 2016 г. № 11-П, от 11 ноября 1997 г. № 16-П, от 22 июня 2009 г. № 10-П, от 11 ноября 1997 г. № 16-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, Определения Конституционного Суда РФ от 13 ноября 2001 г. № 225-О, от 1 июня 2010 г. № 753-О-О [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Например, Р. В. Климовский отмечает, что «Вопросы объема (размера) налогового обязательства КС РФ в смысле сумм налога, подлежащих уплате налогоплательщиком, КС РФ в своих актах затрагивает довольно редко». См.: Климовский, Р.В. К вопросу о целевом назначении категории "обязательство" в налоговом праве // Финансовое право. - 2015. - № 1. С. 43. [↑](#footnote-ref-8)
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / С.-Пб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С. 301. [↑](#footnote-ref-11)
12. Постановление Конституционного суда от 13 марта 2008 г. № 5-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): Монография / М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 329. [↑](#footnote-ref-13)
14. Постановление Конституционного Суда РФ от 03 июня 2014 г. № 17-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 6. С. 83. [↑](#footnote-ref-15)
16. Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. № 815-О-П [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П. См. также: Постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П; от 20 февраля 2001 г. № 3-П; Определение Конституционного Суда РФ от 5 марта 2009 г. № 468-О-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 6 октября 1998 г. № 64/98; Определение ВАС РФ от 22 июля 2009 г. № ВАС-7876/09 по делу № А36-315/2008 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-17)
18. П. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33. См. также: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П, Определение Конституционного Суда РФ от 2 апреля 2009 г. № 475-О-О; Постановления Президиума ВАС РФ от 10 августа 1999 г. № 22/99; от 15 февраля 2002 г. № 7450/01 по делу № 1118; Определение ВАС РФ от 26 февраля 2009 г. № 15896/08 по делу № А40-47090/07-139-308 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право. [Электронный ресурс] // М.: Международные отношения. - 2014. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-19)
20. Кудряшова, Е.В. Соотношение понятий "способ взимания налога" и "техника обложения" на примере косвенных налогов // Налоги. - М.: Юрист, 2006. № 2. - С.8. [↑](#footnote-ref-20)
21. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 мая 1997 г. № 118/96 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-21)
22. Постановление Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. №11637/11 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-22)
23. Там же. [↑](#footnote-ref-23)
24. Постановление Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. №11175/09 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-24)
25. Пункт 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-25)
26. См. напр.: Определения Конституционного Суда РФ от 26 мая 2016 г. № 926-О, от 3 июля 2014 г. № 1555-О [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-26)
27. Постановление Пленума Верховного суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Письмо Минфина России от 19 октября 2015 г. № 03-05-04-02/59713 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-28)
29. Определения Верховного Суда РФ от 11 апреля 2016 г. № 302-КГ15-15796 по делу № А74-7301/2014, от 4 марта 2016 г. № 302-КГ15-17096 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. См. также: Постановления Арбитражного суда Центрального округа от 1 июля 2015 г. № Ф10-1786/2015 по делу № А64-5722/2013, Арбитражного суда Поволжского округа от 3 августа 2015 г. № Ф06-26113/2015 по делу № А65-26626/2014, Арбитражного суда Уральского округа от 2 сентября 2015 г. № Ф09-5707/15 по делу № А60-55884/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-30)
31. Определение Конституционного суда РФ от 16.07.2009 № 927-О-О [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 июля 2015 г. № Ф08-3942/15 по делу № А32-12834/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-32)
33. Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 июня 2015 г. № Ф04-19602/2015, Арбитражного суда Московского округа от 20 июня 2014 г. № Ф05-6024/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30 апреля 2015 г. № Ф05-3351/2015 по делу № А40-143354/13 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-34)
35. Письма Минфина России от 17 октября 2013 г. № 03-03-06/1/43299, от 13 августа 2012 г. № 03-03-06/1/408, от 30 января 2012 г. № 03-03-06/1/40 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20 октября 2015 г. по делу № А40-163500/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15 июля 2015 г. № Ф08-3942/15 по делу № А32-12834/2014. Аналогичные выводы содержатся: Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14 декабря 2016 г. № Ф08-9346/2016 по делу № А53-24140/2015, Арбитражного суда Поволжского округа от 25 января 2017 г. № Ф06-16159/2016 по делу № А12-13624/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-37)
38. Определение Верховного Суда РФ от 26 марта 2015 г. № 305-КГ15-965 по делу № А40-69367/2013-107-235 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-38)
39. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 13 августа 2015 г. № Ф05-10720/2015 по делу № А40-69379/14, от 24 марта 2015 г. № Ф05-2139/2015 по делу № А40-65453/14, Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 ноября 2013 г. № А40-35400/13 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-39)
40. Письма Минфина от 23 января 2015 г. № 03-03-06/1/1752, от 13 января 2015 г. № 03-03-06/1/69458, от 09 июня 2014 г. № 03-07-15/27682, от 2 февраля 2015 г. № 03-07-10/3962 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-40)
41. Определения Верховного Суда РФ от 2 июля 2015 г. № 305-КГ15-1414, от 29 мая 2015 г. № 305-КГ15-2112, от 8 ноября 2016 г. № 308-КГ16-8442, от 23 сентября 2016 г. № 308-КГ16-8442, Определение ВАС РФ от 17 января 2012 г. № 10077/11, Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 февраля 2013 г. по делу № А21-2332/2012, Девятого арбитражного апелляционного суда от 22 ноября 2012 г. по делу №А40-56201/12-20-311, Арбитражного суда Поволжского округа от 19 апреля 2012 г. по делу №А12-6535/2011, Письма ФНС России от 12 февраля 2014 г. № ГД-4-3/2216@, Минфина России от 15 октября 2015 г.№ 03-03-06/4/59102 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-41)
42. Определение Верховного Суда РФ от 26 марта 2015 г. № 305-КГ15-965 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Письма Минфина России от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034, от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152, от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177, от 16 мая 2016 года № 03-03-06/1/27793 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-43)
44. Письмо Минфина России от 22 декабря 2016 г. № 03-03-06/1/76945 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-44)
45. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 октября 2016 г. № Ф07-8770/2016 по делу № А56-96395/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-45)
46. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 20.06.2014 № Ф05-6024/2014, от 9 июля 2014 г. № Ф05-7080/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-46)
47. Письмо Минфина России от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034, от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152, от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-47)
48. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11 декабря 2012 г. № Ф09-11214/12 по делу № А50-4738/2012 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-48)
49. Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 марта 2009 г. по делу № А56-18415/2008, от 27 июня 2014 г. № Ф07-3925/2014 по делу № А26-5295/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-49)
50. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 7 августа 2007 г. № Ф09-6160/07-С3 по делу № А71-7457/06 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13 августа 2015 г. № Ф05-10720/2015 по делу № А40-69379/14 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-51)
52. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 16 марта 2015 г. по делу № А40-23352/14, Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2016 г. по делу № А32-6429/2015, от 26 февраля 2009 г. по делу № А53-20706/2007-С6-22, Арбитражного суда Поволжского округа от 14 октября 2010 г. по делу № А12-1820/2010 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-52)
53. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 5 июля 2016 г. по делу № А32-6429/2015. См. также: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского от 26 февраля 2009 г. по делу № А53-20706/2007-С6-22 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-53)
54. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 14 октября 2010 г. по делу № А12-1820/2010 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-54)
55. Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20 мая 2016 г. по делу № А03-11814/2015, от 24 августа 2009 г. № Ф04-3852/2009 (9731-А81-41), Ф04-3852/2009(12616-А81-41), Ф04-3852/2009(12617-А81-41), Арбитражного суда Поволжского округа от 16 июня 2011 г. по делу № А65-6652/2010, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 сентября 2012 г. по делу № А44-5432/2011, Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 7 ноября 2011 г. по делу № А32-1860/2010, Арбитражного суда Уральского округа от 8 мая 2015 г. № Ф09-2709/15 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 октября 2016 г. № А56-96395/2015, Арбитражного суда Московского округа от 24 сентября 2015 г. по делу № А41-73367/14 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Определение Верховного суда РФ от 14 февраля 2017 г. по делу № А40-97489/2015 (позиция сформулирована в части НДС) [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-57)
58. Письма Минфина РФ от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177, от 13 апреля 2016 г. № 03-03-06/2/21034, от 27 июня 2016 г. № 03-03-06/1/37152 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-58)
59. Приказ ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/600@ [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-59)
60. Апелляционное определение Московского городского суда от 30 апреля 2014 г. по делу № 33-15598, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 3 июня 2014 г. по делу № А65-26322/2012 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-60)
61. Апелляционное определение Московского городского суда от 30 апреля 2014 г. по делу № 33-15598 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-61)
62. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29 декабря 2014 г. № Ф06-18103/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-62)
63. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 148 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-63)
64. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 марта 2013 г. № 12992/12 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-64)
65. Постановление Уральского округа от 30 июня 2014 г. № Ф09-3773/14 по делу № А71-9500/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-65)
66. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 7 октября 2015 г. по делу № А41-53485/14 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-66)
67. Определение Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 г. № 309-КГ14-2300 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-67)
68. Постановления Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015, Арбитражного суда Московского округа от 25 ноября 2014 г. по делу № А41-56901/13, от 5 марта 2015 г. по делу № А40-72969/14, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 5 декабря 2014 г. по делу № А70-3316/2013. [↑](#footnote-ref-68)
69. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 августа 2016 г. по делу № А33-1968/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-69)
70. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 ноября 2015 г. по делу № А45-2615/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-70)
71. Определение Верховного суда РФ от 3 февраля 2016 г. № 305-КГ15-18673[Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-71)
72. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-72)
73. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 февраля 2017 г. № 09АП-63406/2016 по делу № А40-34219/15 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-73)
74. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2017)"(утв. Президиумом Верховного Суда РФ от 16 февраля 2017 г. [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-74)
75. См. напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. N 7764/13 по делу № А40-87026/12-91-472 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-75)
76. См., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 июля 2014 г. № А40-5490/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-76)
77. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18 августа.2014 г. по делу N А72-10571/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-77)
78. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 ноября 2014 г. по делу № А41-56901/13 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-78)
79. Определение Верховного Суда РФ от 16 сентября 2016 г. № 305-КГ16-6003 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-79)
80. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 6 мая 2016 г. по делу № А27-18073/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-80)
81. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 октября 2015 г. по делу № А21-8133/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-81)
82. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13 марта 2015 г. по делу № А27-13282/2013 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-82)
83. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 октября 2014 г. по делу № А40-110136/13 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-83)
84. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 февраля 2016 г. по делу № А26-10106/2014 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-84)
85. Определение Верховного Суда РФ от 6 апреля 2014 г. № 304-КГ15-1685 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-85)
86. Постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 апреля 2013 г. по делу № А05-3806/2012 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-86)
87. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 25 ноября 2013 г. по делу № А78-7520/2012 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-87)