Раздел V.
Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.

Налог на добавленную стоимость: спорные вопросы исчисления при проведении выездных налоговых проверок по судебной практике в сфере строительства

Value Added Tax: the controversial issues in the calculation at a field tax audits of judicial practice in the field of construction

Азаров Денис Вадимович
студент магистратуры,
Уральский государственный юридический университет

Azarov Denis Vadimovich,
graduate student, Ural State Law University

Аннотация*: в данной статье рассматриваются некоторые споры по вопросу исчисления НДС при проведении выездной налоговой проверки при осуществлении договоров подряда. За основу взяты дела, по которым решения вынесены в пользу налоговых органов. В данных делах образцовой является доказательная база налоговых органов. Актуальность данной проблемы вызвана большим количества дел в судах связанных с сферой строительства в области исчисления НДС.*

Ключевые слова*: налог, выездная проверка, строительство, строительный подряд, НДС.*

Annotation*: This article deals with some disputes on the issue of VAT calculating when conducting an on-site tax audit when executing contracts. The article based on the cases where decisions were made in favor of tax authorities. In these cases, the evidentiary position of the tax authorities is exemplary. The urgency of this problem is caused by a large number of cases in the courts related to the construction sector in the field of VAT calculation.*

Keywords*: tax, on-site tax audit, construction, construction contract, VAT.*

При реализации работ объектом налогообложения является объем выполненных строительно-монтажных, ремонтных и иных работ. Для строительных, строительно-монтажных и ремонтных организаций облагаемым налогом на добавленную стои-

мость оборотом является стоимость реализованной строительной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

При осуществлении строительства заказчиком может выступать только одна организация, которая выполняет функции заказчика-застройщика. При этом обязательно оформляется положение о заказчике-застройщике. Другими субъектами данного вида правоотношений могут является организации (инвесторы) либо физические лица, которые перечисляют денежные средства на финансирование своей части имущества, а после сдачи объекта в эксплуатацию получают данное недвижимое имущество.

При определении выручки после строительства жилого объекта в общую сумму так же включаются суммы за работу подрядных организаций. В целях исчисления налоговой базы по НДС особенно важно учитывать на какой системе налогообложения состоит субподрядчик, ведь, независимо от того заплачено за работы с НДС или без НДС заказчик-застройщик уплачивает НДС со стоимости всех работ, а, следовательно, получить вычет по НДС генподрядчик сможет только с организации не освобождённой от уплаты налога на добавленную стоимость. Зачастую, генподрядчик за счёт собственных усилий выполняет те или иные работы, а в цепочку НДС включает «фирмы-однодневки», единственной целью включения которых является получение налоговой выгоды, которая выражается в необоснованном получении налоговых вычетов по НДС.

Вот некоторые позиции судов, относительно отказов в вычетах НДС и доказывания формальности сделки, основной целью которой является получение необоснованной налоговой выгоды:

— А47–4972/2018

Фактические обстоятельства дела:

1) Проведена выездная налоговая проверка по всем налогам и сборам

2) Проверяемый налогоплательщик оспорил решение налогового органа в части доначислений НДС.

3) Проверяемый налогоплательщик заключил договор субподряда с спорной организацией. Согласно условиям данного договора, выполнялись строительно-монтажные работы на объекте. Работы выполняются из материалов подрядчика, силами и средствами подрядчика. Согласно представленным документам на указанном объекте выполняло работы по устройству буронабивных свай диаметром 620 миллиметров и монтажу унифицированных эстакад пролётом до 18 метров.

4) Налоговым органом не оспаривается реальность произведённых работ на объекте, но оспаривается проведение работ на объекте спорным контрагентом.

Позиция налогового органа:

1) Спорный контрагент зарегистрирован 14.04.2015 г., а уже 15.05.2015 г. заявитель заключил договор с проверяемым налогоплательщиком в целях проверки этого контрагента, при этом не понятно по каким критериям этот контрагент был выбран заявителем, а первая банковская операция спорного контрагента проведена 25.05.2015 г. (то есть до этой даты денежных средств у этого общества не имелось), а свидетельство о допуске к работам выдано спорному контрагенту лишь 26.05.2015 г.;

2) Спорный контрагент обладает признаками «фирмы-однодневки», а именно:

— номинальность директоров спорного контрагента. Они ведут асоциальный образ жизни, и подписать документы от имени спорного контрагента не могли. Так же директор проверяемого налогоплательщика на допросе сказал, что не встречался

с директором спорного контрагента. Деловая переписка между юридическими лицами отсутствует.

— Отсутствие организации по юридическому адресу.

— Отсутствие на расчётном счёте коммунальных платежей.

— Отсутствие имущества, основных и транспортных средств.

— Отсутствие материальных и трудовых ресурсов для выполнения спорных работ.

— Справки 2-НДФЛ не подаются в налоговый орган.

— Минимальные суммы к уплате бюджет в декларациях НДС.

— Операции на расчётных счетах несут не однородный характер.

— Спорный контрагент не представил в ответ на требование документы, подтверждающие взаимоотношения с проверяемым налогоплательщиком.

3) Работы могли быть выполнены вторым субподрядчиком, за меньшую цену. То есть цены, по которым спорный контрагент проводил работы завышены, по сравнению с вторым субподрядчиком.

4) Отсутствие работников спорного контрагента в списках лиц, выполнявших работы на объектах данный факт, подтверждается допросом трёх работников, осуществлявших работы на объекте. В ходе допроса вышеуказанные работники указали на тот факт, что спорный контрагент им не знаком.

5) Согласно анализу расчётного счета, денежные средства переводятся на счет организаций, обладающих признаками фирм-однодневок, либо организации, в которых директором или учредителем являются близкие люди руководящих лиц проверяемого налогоплательщика.

6) Проверяемый налогоплательщик арендовал буровую установку. Тем самым часть работ он мог выполнить собственными силами.

Позиция налогоплательщика:

1) Инспекцией не установлены такие обстоятельства как: невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учётом времени, места нахождения имущества или объёма материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, совершение операций с товаром, который не производился, или не мог быть произведён в объёме, указанном налогоплательщиком, учёт для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

2) Инспекцией не установлено «кругового» движения средств, то есть денежные средства, полученные спорным контрагентом, не вернулись проверяемому налогоплательщику.

3) Инспекцией не проводилась экспертиза подписей, поставленных в договоре, на предмет принадлежности уполномоченным лицам.

4) Инспекция не изучила вопрос расчётов иным способом кроме как перевод безналичных денежных средств на расчётный счёт спорного контрагента.

5) Проведение расчётов с работниками происходило безналичным способом, что подтверждается платёжной ведомостью.

6) На объекте проверяемым налогоплательщиком было сделан 61% работ собственными силами. сведения о допросе 10 лиц, работавших у налогоплательщика, в том числе без официального трудоустройства, сами по себе не имеют значения и не доказывают выполнение им именно спорных видов работ.

7) Инспекция не предоставила доказательств того, что управление расчётными счетами спорного контрагента было подконтрольно проверяемому налогоплательщику.

Выводы суда:

Спорный контрагент является номинальной структурой, которая не могла реально выполнить работы на объекте. Инспекцией доказана возможность выполнения спорных работ иным лицом, в том числе и собственными силами проверяемого налогоплательщика. Так же инспекцией доказан факт обналичивания денежных средств с помощью перевода на «фирмы — однодневки». Основываясь на всех фактах представленными налоговым органов суд делает вывод о получении «необоснованной» налоговой выгоды проверяемым налогоплательщиком, в связи с которым в получении вычетов по НДС отказывает.

Данное дело ярко показывает тот факт, что налоговому органу при сборе доказательной базы необходимо не только руководствоваться наличием признаков «номинальности» структур, но и обосновать возможность исполнения работ собственными силами. В основу доказательной базы легло наличие на счёте основных средств инструмента, подтверждающего возможность осуществить данные работы самостоятельно, при отсутствии у спорного контрагента вообще каких-либо инструментов и сделок, направленных на аренду данного инструмента.

На мой взгляд данное доказательство не опровержимо и доказывает недобросовестность проверяемого налогоплательщика. Возможно, при наличии договора аренды буровой установки доводы налогового органа не были приняты судом, ведь основываясь только лишь на завышении цен налоговый орган не сумел бы в полном объёме доказать нереальность сделки. Данное обстоятельство и послужило неоспоримым доказательством формальности сделки.

— А53–16451/2017

Фактические обстоятельства дела.

Проведена ВНП, до начислен НДС по спорным контрагентам.

Позиция налогового органа:

1) Налоговым органом проанализирована представленная спорным контрагентом отчётность. В результате установлено, что у общества имеется высокая доля НДС к вычету, а также то, что при значительных суммах выручки (доходов), суммы вычетов (расходов) практически равны показателям по выручке, суммы налогов, исчисленных к уплате в бюджет, минимальны. Спорный контрагент получал в аренду часть жилого помещения, подавал отчётность за 8 работников.

2) Анализ банковских выписок показал получение денежных средств за строительно-монтажные работы, за строительные материалы и тд., а расходуются на табачные изделия и продукты питания. Таким образом налоговый орган сделал вывод о создании видимости физической возможности осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Так же при анализе банковской выписки налоговый орган сделал вывод о том, что спорный контрагент не привлекал на объект субподрядные организации и выполнял все работы самостоятельно. А также при отсутствии материальных ресурсов для проведения спорных работ спорный контрагент не арендовал строительную технику и за аренду транспортных средств.

3) Контрагенты спорного плательщика не предоставляют документы по взаимоотношениям с ним.

4) Из протоколов допроса ответственных за строительство лиц следует что работы на объекте выполнялись субподрядными организациями, названия которых они не помнят, с руководителями не встречались, узнали о них в сети «Интернет».

5) От имени организации получены СРО на лиц, не работающих со спорным контрагентом по трудовым договорам. указанные лица не являлись сотрудниками

данного общества и фактически обществом были представлены недостоверные сведения с целью получения свидетельства о допуске к работам, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства. Кроме того, получены показания двух лиц, указанных в заявке, которые пояснили что спорный контрагент им неизвестен.

6) Договор, заключенный с спорным контрагентом не имел экономического смысла. По результатам исполнения данного договора проверяемым налогоплательщиком был получен убыток. А также при проведении экспертизы установлено что подписан не установленным лицом.

Позиция налогоплательщика:

1) Не согласие с выводами эксперта. Так как заключение эксперта не является доказательством недостоверности представленных налогоплательщиком документов для подтверждения права на налоговую выгоду.

2) Данные сделки были реальны.

Выводы суда: у проверяемого лица отсутствовала реальная возможность для выполнения работ на спорном объекте. Суд поддержал налоговый орган и отказал в удовлетворении заявленных требований.

В данном деле существенным образом отразился факт получения убытка по сделке со спорным контрагентом, однако предпринимательская деятельность хоть и направлена на получении прибыли, но не гарантирует её получения. Почерковедческая экспертиза так же является неотъемлемым доказательством «номинальности» директора. Однако в этом случае судом не исследовался вопрос проявления «должной осмотрительности». Попытки оспорить результат экспертизы в суде очень редко приводит к положительным исходам. По моему мнению, доказательная база налогоплательщика не была проработана должным образом, что очень сильно повлияло на исход данного судебного дела.

— 305-ЭС19–19418 от 05.11.2019 г.

Позиция налогового органа:

1) В ответах заказчиков информация только о сотрудниках проверяемого лица, а, следовательно, проверяемая организация осуществила работы исключительно своими силами.

2) Спорные контрагенты обладают признаками фирм-однодневок, такими как: отсутствие по юридическим адресам; отсутствие перечислений налогов и сборов в бюджет; массовые руководители.

3) В договорах не соответствует срок заключения подрядных и субподрядных договоров, которые указаны, а актах приёма-передачи.

4) В ходе допросов сотрудников установлено, что подрядные работы выполнялись исключительно силами проверяемого налогоплательщика.

5) Денежные средства, которые находились на счетах спорных контрагентов, перечисляются на счета сомнительных организаций, и обналичиваются через «Киви-банк»

6) У спорных контрагентов отсутствует надлежащая численность работников, для выполнения субподрядных договоров.

Позиция налогоплательщика:

1) В ходе возражений представлен расчёт трудозатрат, который налоговый орган не изучил в полном объёме.

2) На практике зачастую используется метод подписания договора с новым субподрядчиком уже в ходе допуска субподрядчика к выполнению работ, в ходе

чего можно фактически оценить качество выполняемых работ, наличие у субподрядной организации необходимого персонала, техники, инструмента и т. д.

3) Приёмка работ со стороны заказчика свидетельствует об отсутствии претензий к выполненному объёму работ субподрядной организации, что упрощает процесс приёмки работ у субподрядчика.

Выводы суда первой Инстанции:

1) Проверяемое лицо имело право заключать договора субподряда в силу ст. 706 ГК РФ.

2) Инспекцией не произведён расчёт трудозатрат, а расчёт трудозатрат проверяемого налогоплательщика основан на научном подходе и регламентирован действующими нормативными актами, регулирующими порядок расчёта трудоёмкости при производстве строительно-монтажных работ.

3) Так же суд сделал вывод о искажении смысла слов, отражённых в протоколах допроса.

4) Проверяемый налогоплательщик действовал с проявлением должной осмотрительности, так как предоставил имеющиеся у него сведения в ответ на требование.

5) Увеличение налоговых вычетов результате последовательности сделок само по себе не означает получения необоснованной налоговой выгоды, так как каждый участник сделок несёт свою долю налогового бремени исходя из стоимости реализованных товаров; иной подход к разрешению данного спора означал бы нарушение установленного НК РФ порядка исчисления налога по мотиву нецелесообразности взаимоотношений хозяйствующих субъектов, что недопустимо в публичных правоотношениях; вследствие этого суд счёл недопустимым лишать налогоплательщика права на обоснованную налоговую выгоду по сделкам с лицом, в отношении которого факт неисполнения налоговых обязательств установлен не был. В виду вышеуказанного необходимо установление фактов неисполнения/ненадлежащего исполнения этими лицами обязанности по исчислению НДС и налога на прибыль. Факта не исчисления налога на прибыль и НДС спорными контрагентами Инспекцией не представлено.

Таким образом суд первой инстанции удовлетворил требования налогоплательщика и отменил решение налогового органа.

Позиция суда апелляционной инстанции:

1) Часть работ требовали квалифицированных знаний и наличие сертификатов у работников на возможность осуществления работ. Таким образом, спорный контрагент заведомо не мог исполнить ряд работ на объекте.

2) Денежные средства направлялись на счет проверяемого налогоплательщика с наименованием платежа не совпадающим с работами, проводимыми на объекте.

3) Расхождения показаний директора с действительными условиями договора свидетельствуют о формальном заключении сделок.

4) Проверяемое лицо выиграло тендер, а, следовательно, все лица, которые осуществляют работы на объекте должны быть известны заказчику. По данным допросов сотрудников, отвечавших за кпп на объект, на объекте находились только сотрудники проверяемого налогоплательщика.

5) Так же в соответствии со свидетельством спорные контрагенты не могут заключать сделки свыше 10 млн. Спорный контрагент заключил договор субподряда на 13 млн. и 11 млн.

Основываясь на вышеуказанных фактах суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и вынес новое решение в пользу налогового органа. Суды кассационной и СКЭС ВС поддержали суд апелляционной инстанции.

В данном деле судом долго и упорно исследовался расчёт трудозатрат, представленный проверяемым налогоплательщиком. Данный документ и ввёл суд первой инстанции в заблуждение, и по своей сути осваиваясь только данном документе суд вынес решение, не принимая какие-либо иные доводы налогового органа. Однако, суд апелляционной инстанции в полной мере изучил обстоятельства дела и учёл такие факты как: обязательное наличие квалифицированных знаний в части работ; отсутствие работников налогоплательщика в списке работников у заказчика; перевод платежей с несовпадающим наименованием работ в адрес проверяемого налогоплательщика. По моему мнению, именно эти факты сыграли существенную роль в результате вынесенного решения.

Таким образом, доказывание налогового органа в настоящее время упирается в невозможность осуществления работ строительного подряда в которых недостаточно одного факта наличия признаков «номинальной» структуры у контрагентов. Доказывание проявления должной осмотрительности постепенно уходит на второй план, и является одним из признаков получения необоснованной налоговой выгоды, а на первый выходит изучение фактических обстоятельств и наличие признаков отсутствия работ. Чаще всего суды первых инстанций не исследуют в полной мере доказательства, представленные налоговым органом, основываясь на предоставлении налогоплательщиком документов, не подтверждающих права налогоплательщиков на налоговый вычет. Так же проведение экспертизы в судебном судопроизводстве является фактически не оспоримым доказательством налоговых органов. Судам так же следует учитывать не только наличие работников у спорных контрагентов, а также наличие у них специальных (квалифицированных) знаний и умений для проведения тех или иных работ.

Список источников:

1. *https:*//kad.arbitr.ru/

Вопросы исчисления налога на прибыль при уплате внутрихолдинговых дивидендов в вертикально интегрированных группах компаний

Issues of calculating income tax when paying intercompany dividends in vertically integrated groups of companies

Кокшарова Екатерина Андреевна
студент 2 го курса Уральского государственного юридического университета, г. Екатеринбург,
Институт права и предпринимательства, профиль (магистерская программа): налоговое, международное налоговое и финансовое право, магистратура.

Koksharova Ekaterina Andreevna
2nd year student of the Ural State Law University, Yekaterinburg,
Institute of Law and Enterprise, profile (master's program): tax, international tax and financial law, master's degree.

Аннотация*: В статье рассматриваются особенности исчисления налога на прибыль при уплате дивидендов в вертикально интегрированных группах компаний, в частности, условия применения нулевой ставки налога на прибыль в рамках применения подпункта 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ.*

Ключевые слова*: налог на прибыль, дивиденды, холдинг, вертикально интегрированная группа компаний, нулевая ставка налога на прибыль.*

Annotation*: The article discusses the specifics of calculation of income tax for the payment of dividends in the vertically integrated group of companies, in particular, the conditions for the application of zero rate of income tax in the framework of the application of subparagraph 1 of paragraph 3 of Article 284 of the Tax Code of the Russian Federation.*

Keywords*: income tax, dividends, holding, vertically integrated group of companies, zero rate of income tax.*

В условиях развития современной экономики все больше проявляется интерес к изучению сложных интегрированных групп компаний в области их налогообложения. Неудивительно, крупный бизнес играет одну из главных ролей в процессе формирования налоговых доходов государства, что предполагает создание выгодных условий для развития разного рода интегрированных структур.

К одному из видов таких групп компаний относятся организации вертикально-интегрированных структур, деятельность которых главным образом направлена на углубление этапов переработки сырья и увеличение создаваемой добавленной стоимости в стране[1].

Вертикально интегрированные группы компаний являются крупнейшими налогоплательщиками, что означает их несомненную значимость в процессе форми-

1 Кузьмин, Дмитрий Викторович. Налогообложение прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур: автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Кузьмин Дмитрий Викторович; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т]. - Саратов, 2009. - 3 с.

рования доходов бюджета государства. Особенно это касается налогообложения прибыли таких компаний, так как налог на прибыль организаций является одним из самых важных обязательных платежей в плане объема денежных поступлений. Тем самым, налог на прибыль относится к числу налоговых платежей, правовой режим взимания которого должен в наибольшей степени учитывать специфику внутрикорпоративных связей в вертикально интегрированных холдинговых группах компаний. В гл. 25 НК РФ по рассматриваемой проблематике можно выделить ряд положений[2].

Одним из видов доходов холдинговых компаний являются дивиденды. Налоговый кодекс РФ устанавливает льготную налоговую ставку при выплате дивидендов внутри российских интегрированных структур. Согласно пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ освобождаются от налогообложения дивиденды дочерних компаний, получаемые российскими организациями, путем ввода ставки 0% при соблюдении ряда ограничений: на день принятия решения о выплате дивидендов (на день принятия решения о выходе из организации или ликвидации организации соответственно) получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов[3].

Что касается дивидендов, полученных российской компанией от иностранной организации, то в данном случает налоговая ставка зависит от территориального расположения выплачивающей стороны. В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, нулевая налоговая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)[4].

Положения пункта данной статьи направлены в первую очередь на привлечение инвестиций в российские компании. Целью является стимулирование создания производственных холдингов на территории Российской Федерации путем освобождения от налогообложения дивидендов, получаемых российскими организациями в результате стратегического участия в капитале других организаций[5].

Несмотря на наличие установленных в НК РФ условий, при соблюдении которых организации вправе претендовать на применение нулевой ставки в отношении дивидендов, на практике применение данного положения вызывает ряд проблемных вопросов. Отдельные вопросы касательно применения нулевой ставки были разъяснены официальными органами в лице Минфина РФ.

Например, в нескольких письмах Минфина РФ было разъяснено применение ставки 0% по налогу на прибыль в отношении дивидендов при изменении доли участия в уставном капитале. Так в одном из писем официальных органов указано,

2 Винницкий Д.В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист, 2005, № 1.

3 «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2020) / «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст. 3340. // СПС КонсультантПлюс.

4 Там же.

5 Кузьмин Д. В. Трансфертное ценообразование в рамках холдинга: налоговый аспект // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2008. №4.

что в случае, если организация владеет более чем 50-процентным вкладом в уставный капитал и при увеличении уставного капитала сохраняется владение более 50-процентного вклада, то срок владения доли, превышающей 50-процентный вклад в уставный капитал, исчисляется с момента первоначального владения. Таким образом, срок определяется применительно к доле вклада в уставный капитал, а не к ее номинальной стоимости[6]. Также Минфин РФ уточнил, что для применения нулевой ставки по дивидендам, вне зависимости от изменения в течение года доли участия в уставном капитале, в том числе при увеличении уставного капитала, акционер должен в течение 365 дней и более иметь в собственности как минимум 50 процентов всех акций, составляющих уставный капитал организации, выплачивающей дивиденды[7]. В случае же если на день принятия решения о выплате дивидендов соблюдаются требования пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, то налоговая ставка в размере 0 процентов применяется ко всем доходам, полученным организацией в виде дивидендов, в том числе к дивидендам от дополнительно приобретенных долей, которые увеличивают долю владения общества в уставном капитале сверх установленного названным подпунктом минимального значения[8].

Кроме того, для применения нулевой ставки налога на прибыль в отношении дивидендов важен срок владения долей в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды. Поэтому ряд вопросов возникает при исчислении срока владения вкладом при реорганизации организаций. В частности, если получатель дивидендов изменяет организационно-правовую форму, период владения вкладом (долей) в уставном капитале выдающего дивиденды общества не прерывается. В 365-дневный срок, необходимый для применения нулевой ставки, включается период владения вкладом, как преобразованной организации, так и ее правопреемника[9].

В вопросе же применении нулевой налоговой ставки при выплате дивидендов организации, реорганизованной в форме выделения, Минфин РФ разъяснил следующее: условием применения российскими организациями — налогоплательщиками вышеуказанной ставки налога на прибыль является непрерывное владение организацией, получающей дивиденды, в течение не менее 365 календарных дней на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации. Соблюдение условий применения ставки налога на прибыль в размере 0% проверяется на день принятия решения о выплате дивидендов. По мнению Департамента, поскольку при реорганизации в форме выделения возникает новое юридическое лицо (организация), течение срока владения для целей применения пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ выделенной организацией будет исчисляться с даты внесения записи о создании такой российской организации — налогоплательщика в качестве юридического лица в единый государственный реестр юридических лиц[10].

Что касается реорганизации дочерней организации в форме присоединения, то, по мнению Минфина России, течение срока владения учредителем (участником) вкладом (долей) для целей применения пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ прерывается с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. При этом, в случае, если решение о выплате дивидендов было принято до проведения реорганизации

6 Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 15 февраля 2017 г. № 03-03-06/3/833 // СПС КонсультантПлюс.

7 Письмо Минфина РФ от 29.12.2016 № 03-03-06/1/79221 // СПС КонсультантПлюс.

8 Письмо Минфина РФ от 07.04.2016 № 03-03-06/1/19746 // СПС КонсультантПлюс.

9 Письмо Минфина России от 12.09.2011 № 03-03-06/1/547 // СПС КонсультантПлюс.

10 Письмо Минфина России от 24.08.2020 № 03-03-06/1/73949 // СПС КонсультантПлюс.

и дочерняя организация на этот момент соответствовала установленным пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ критериям, а выплата дивидендов осуществляется после реорганизации, к выплачиваемым правопреемнику доходам в виде дивидендов может быть применима ставка, предусмотренная указанным подпунктом[11].

По поводу применения нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль при реорганизации организации путем преобразования Минфин РФ ответил следующее: при преобразовании возникает новое юридическое лицо (организация), для целей НК РФ такая организация будет являться новым налогоплательщиком, следовательно, срок владения на праве собственности долей в уставном капитале такой организации, указанный в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, будет исчисляться для вновь созданной организации с момента ее государственной регистрации[12]. Таким образом, так как условие о сроке владения в данном случае не соблюдается, то права применять нулевую ставку к дивидендам не возникает.

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо и по вопросу применения налоговой ставки к дивидендам, выплаченным российской организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния российских компаний. При определении 365-дневного периода владения, по мнению Минфина, может учитываться период владения соответствующим вкладом (долей) у одной реорганизуемой в форме слияния организации при условии, что до реорганизации она соответствовала критериям, установленным пп. 1 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса. Если ни у одной из реорганизуемых организаций не имелись основания для применения в отношении дивидендов ставки 0%, предусмотренной пп. 1 п. 3 ст. 284 Кодекса, период продолжительностью не менее 365 календарных дней, в течение которого организация непрерывно владела на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации, следует рассчитывать с момента завершения реорганизации.

Таким образом, при изменении организационно-правовой формы компании налогообложение дивидендов будет зависеть от формы проводимой реорганизации[13]:

1) **Изменение организационно-правовой формы**: период владения вкладом в уставном капитале общества, выдающего дивиденды, не прерывается, в 365-дневный срок, необходимый для применения нулевой налоговой ставки, включается период владения вкладом преобразованной организации и ее правопреемника;

2) **Реорганизация в форме выделения**: течение срока владения для целей применения нулевой налоговой ставки в отношении дивидендов выделенной организации исчисляется с даты внесения в ЕГРЮЛ записи о ее создании, так как в данном случае возникает новая организация;

3) **Реорганизация в форме присоединения**: течение срока владения вкладом для целей применения нулевой налоговой ставки в отношении дивидендов прерывается с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (но при этом, в случае, если решение о выплате дивидендов было принято до проведения реорганизации и дочерняя организация на этот момент соответствовала установленным пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ критериям, а выплата дивидендов осуществляется после реорганизации, к выплачиваемым правопреемнику доходам в виде дивидендов может быть применима нулевая налоговая ставка);

---

11 Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 8 июня 2020 г. № 03-03-07/48920 // СПС КонсультантПлюс.

12 Письмо Минфина России от 19.02.2018 № 03-03-07/10099 // СПС КонсультантПлюс.

13 Письмо Минфина РФ от 01.08.2017 № 03-03-06/1/48838 // СПС КонсультантПлюс.

4) **Реорганизация в форме преобразования**: возникает новая организация, тем самым, срок владения на праве собственности долей в уставном капитале такой организации, указанный в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, будет исчисляться для вновь созданной компании с момента ее государственной регистрации;

5) **Реорганизация в форме слияния**: при определении 365-дневного срока владения учитывается период владения вкладом у одной реорганизуемой в форме слияния организации при условии, что до реорганизации данная компания соответствовала условиям, установленным пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ (при этом, если ни у одной из реорганизуемых организаций не имелось оснований применять нулевую налоговую ставку, 365-дневный период следует рассчитывать с момента завершения реорганизации).

В заключении отмечу, что нулевая налоговая ставка, предусмотренная пп. 1 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса РФ, применяется к полученным российской организацией дивидендам только в том случае, если выполнены все условия, установленные указанным подпунктом п. 3 ст. 284 Кодекса. Иначе согласно пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ указанные дивиденды подлежат обложению по налоговой ставке 13%. При этом если получателем дивидендов по акциям российских организаций является иностранная организация, то к таким дивидендам применяется налоговая ставка 15%[14].

Список литературы:

1. Кузьмин, Дмитрий Викторович. Налогообложение прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур: автореферат дис…. кандидата экономических наук: 08.00.10/Кузьмин Дмитрий Викторович; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т]. — Саратов, 2009. — 18 с.
2. Винницкий Д. В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист, 2005, № 1.
3. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2020)/«Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст. 3340. // СПС КонсультантПлюс.
4. Кузьмин Д. В. Трансфертное ценообразование в рамках холдинга: налоговый аспект // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2008. №4.
5. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 15 февраля 2017 г. № 03-03-06/3/833 // СПС КонсультантПлюс.
6. Письмо Минфина РФ от 29.12.2016 № 03-03-06/1/79221 // СПС КонсультантПлюс.
7. Письмо Минфина РФ от 07.04.2016 № 03-03-06/1/19746 // СПС КонсультантПлюс.
8. Письмо Минфина России от 12.09.2011 № 03-03-06/1/547 // СПС КонсультантПлюс.

14 Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 27 февраля 2020 г. № 03-03-06/1/14190 // СПС КонсультантПлюс.

9. Письмо Минфина России от 24.08.2020 № 03-03-06/1/73949 // СПС КонсультантПлюс.
10. Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 8 июня 2020 г. № 03-03-07/48920 // СПС КонсультантПлюс.
11. Письмо Минфина России от 19.02.2018 № 03-03-07/10099 // СПС КонсультантПлюс.
12. Письмо Минфина РФ от 01.08.2017 № 03-03-06/1/48838 // СПС КонсультантПлюс.
13. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 27 февраля 2020 г. № 03-03-06/1/14190 // СПС КонсультантПлюс.

Проблемы ответственности налогового агента при неподтверждении налогоплательщиком фактического права на доход в отношении выплаченных дивидендов и процентов.

Issues of Liability of a Tax Agent if a Taxpayer Fails to Confirm the Actual Right to Income in Relation to the Paid Dividends and Interest.

Кряжев Евгений Анатольевич
Магистрант, УГЮУ, Российская Федерация, г. Екатеринбург.

Kryazhev, Evgeny Anatolievich
Master's student, USLU, Russian Federation, Ekaterinburg.

krjazhewea@newmail.ru

Аннотация*: Участвуя в международном бизнесе, привлекая иностранных инвесторов, российские организации неизбежно сталкиваются с проблемой двойного налогообложения. Данную проблему призваны регулировать международные соглашения об избежании двойного налогообложения. Однако с появлением соглашений возникла практика получения налоговых преимуществ от использования данных соглашений лицами, которые не является налоговым резидентами подписавших соглашения государств. Использование «транзитных компаний» с целью получения преимуществ получило в международной практике наименование «treaty shopping». В целях противодействия данному явлению в статью 312 Налогового кодекса в 2014 году были внесены изменения, возлагающие на налогового агента обязанность иметь подтверждение фактического права на доходы у их получателя.*

В момент внесения данных изменений у налогоплательщиков возникли вопросы по практическому применению указанной статьи. Что изменилось с тех пор? Появилась ли практика, выработаны ли единые подходы к применению статьи 312 НК РФ и как следует поступать налогоплательщику (налоговому агенту)? Какие риски он несет?

В настоящей статье сделана попытка ответить на эти вопросы, опираясь на разъяснения контролирующих органов и сложившуюся к настоящему моменту практику

Ключевые слова*: СИДН, налогообложение, налоговый агент, «treaty shopping», фактический получатель дохода, бенефициарный собственник.*

Annotation*: When carrying out international business and attracting foreign investors, Russian entities inevitably face double taxation. This issue is intended to be regulated by double taxation treaties. However, with the execution of such treaties, the practice of obtaining tax benefits from application of these treaties by the persons who/which are not tax residents of the signatory states has emerged. Engagement of «flow-through entities» in order to obtain the said benefits is called «treaty shopping» in international practice. In order to counteract this occurrence, Article 312 of the Tax Code was amended in 2014 to oblige a tax agent to confirm a recipient»s actual right to gain income.*

Upon introduction of those amendments, taxpayers had questions about the practical application of the above Article. What has changed since then? Has any practice emerged, have there been developed any common approaches to the application of Article 312 of the Russian Tax Code, and what actions should a taxpayer (tax agent) perform? What risks does a taxpayer (tax agent) bear?

This article attempts to answer these questions, relying on the explanations of regulatory authorities and the current practice.

Keywords*: DTT, taxation, tax agent, «treaty shopping», actual income recipient, beneficial owner.*

Россия, являясь крупнейшей страной мира по площади и 9 страной в мире по населению человек, обладая значительными природными и трудовыми ресурсами в полной мере вовлечена в мировую экономику. (1)

По данным центра международной торговли Москвы Россия по итогам 2018 года входит в число ключевых участников международной торговли, занимая 13-е место по экспорту товаров, и обладает большим внутренним рынком. (2) Рост объемов внешней торговли РФ в 2019 году рост составил 1,5% к 2018 году. (12) В 1 полугодии 2020 г. наблюдается снижение стоимостного объема российской внешней торговли на 16,9% по сравнению с соответствующим периодом 2019 г. (13)

Все это обуславливает достаточную инвестиционную привлекательность России для иностранных инвесторов. Так, в исследовании инвестиционной привлекательности стран Европы, проведенном EY в 2020 году, отмечается, что в 2019 году зарубежные инвесторы вложили средства в 191 проект на территории Российской Федерации. Этот показатель позволил России сохранить девятое место в списке 20 наиболее привлекательных для инвестиций стран (Европы). (3)

Осуществляя прямые или портфельные инвестиции в РФ, иностранные компании не в последнюю очередь вынуждены учитывать налоговое законодательство РФ при осуществлении налогового планирования и оценивать налоговые риски взаимоотношений с дочерними российскими предприятиями.

Российское налоговое законодательство регулирует порядок налогообложения «пассивных» доходов нерезидентов, получаемых от источников в Российской Федерации, таких как дивиденды, проценты, роялти. Так дивиденды, выплачиваемые иностранному юридическому лицу, облагаются налогом на прибыль у источника выплаты (налогового агента) по ставке 15%, а проценты по долговым обязательствам облагаются у источника выплаты по ставке 20% (4).

При этом, в случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производятся налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам. (4) В настоящее время в России действуют СИДН с 80 странами мира (5), большинством из которых предусмотрено иное, чем Налоговым Кодексом налогообложение выплачиваемых источником в Российской Федерации процентов по долговым обязательствам и дивидендов, что позволяет инвесторам планировать снижение налоговой нагрузки.

Так, даже с учетом последних изменений зафиксированных «протоколом о внесении изменений в соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года» (Подписан в г. Никосии 08.09.2020), в соглашении сохранена льготная (по сравнению с предусмотренной НК РФ) ставка 15% налогообложения процентов по долговым обязательствам, а также льготная ставка 5% для некоторых случаев выплаты дивидендов. Соглашение с Соединенными Штатами Америки предусматривает ставки для дивидендов 5% и 10% (при соблюдении определенных условий) и вовсе освобождает от налогообложения у источника выплаты процентные доходы. Учитывая, что по данным EY средний объем инвестиций (осуществленных в РФ) для компании входящих в КСИИ составил 3,4 млрд долларов США (6) сумма экономии на разнице в ставках налогообложения, предусмотренных НК РФ и соответствующими СИДН при возврате инвестиций, представляется существенной, а использование механизма избежания двойного налогообложения, предусмотренного в Кодексе, — оправданным.

В то же время применение пониженных ставок или освобождение от налогообложения у источника, предусмотренное в СИДН, возлагает на налогового агента (источник выплаты) обязанность получить от иностранной организации подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор, и что эта организация имеет фактическое право на получение дохода. Неисполнение данного требования Налогового Кодекса повлечет для налогового агента доначисление налога, а также ответственность, предусмотренную статьей 123 НК РФ, в виде штрафа в размере 20% от неудержанного налога.

Таким образом применение положений СИДН с одной стороны позволяет избежать двойного налогообложения доходов, получаемых иностранной организацией, и существенно снизить налоговое бремя для инвестора, с другой — несет риск доначисления налогов российской организации (источнику выплаты) и привлечение такой организации к ответственности.

Налоговый Кодекс, накладывая обязанность получения подтверждения фактического права на доходы, никоим образом не конкретизирует в положениях статьи 312 НК РФ формат данного подтверждения и требования, предъявляемые к нему, за исключением случаев, указанных в положении пункта 1.5. данной статьи. Данным пунктом предусмотрено, что «если иностранной организацией, является организация, чьи обыкновенные акции и (или) депозитарные расписки, удостоверяющие права на акции, допущены к обращению на российском организованном рынке ценных бумаг или на одной или нескольких иностранных фондовых биржах, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития, и доля обыкновенных акций и (или) депозитарных расписок, удостоверяющих права на акции, допущенных к обращению в совокупности по всем таким иностранным фондовым биржам, превышает 25 процентов уставного капитала организации, или организация, в которой прямо участвует российское и (или) иностранное государство (если такое государство (территория) не включено в установленный Налоговым Кодексом перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией) и доля такого участия, …, составляет не менее 50 процентов, то такое лицо или такая организация признается лицом, имеющим фактическое право на доход, при условии представления этим лицом или этой организацией соответствующего письма-подтверждения о наличии фактического права на доход, а также документов, подтверждающих выполнение в отношении такой организации условий, установленных настоящим пунктом».

Учитывая вышеизложенные требования статьи 312 НК РФ российской организации (источнику выплаты) необходимо при каждой выплате иностранной компании доходов в виде процентов и (или) дивидендов самостоятельно определить достаточность имеющихся у нее документов, подтверждающих фактическое права на доходы такой иностранной организации и, тем самым, потенциально принять риск предъявления претензий со стороны налоговых органов, либо принять решение об удержании налога в полном объеме.

Конкретизировать порядок применения статьи 312 НК РФ были призваны письма Минфина России от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения» (9) и ряд последующих писем и письмо ФНС России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@ (ред. от 31.05.2017) «О практике рассмотрения споров

по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций». (10)

Оба ведомства в упомянутых выше письмах используют позицию «фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода», заимствованную из комментариев к «Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала» Организации экономического сотрудничества и развития, которая гласит, что "«фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода» используется не в узком техническом смысле, а должен пониматься, исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, как, например, избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов, и с учетом таких основных принципов договоров, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой. При этом непосредственный получатель дохода, хотя и может квалифицироваться как резидент, но не может только по этой причине по умолчанию рассматриваться как бенефициарный собственник полученного дохода в государстве резидентства». (11)

В дальнейшем по тексту письма Минфин указывает, что «для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. При определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы в соответствии международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Предусмотренные соглашениями льготы (пониженные ставки и освобождения) в отношении выплачиваемых доходов от источника в Российской Федерации не применяются, если они выплачиваются в рамках сделки или серии сделок, осуществленных таким образом, что иностранное лицо, претендующее на получение льготы в виде пониженной ставки по дивидендам, процентам и роялти, выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не имело бы льгот (пониженных ставок и освобождений) по соответствующему договору об избежании двойного налогообложения, если бы такие доходы выплачивались напрямую такому лицу». По мнению Минфина, «такие сделки (кондуитные сделки) могут включать следующие примеры, однако не исчерпываются ими:

— резидент государства-партнера по соглашению, получающий дивиденды от источников в Российской Федерации, имеет обязательство перед иным лицом, являющимся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с Российской Федерацией (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения дивидендов), перечислить всю или почти всю сумму дивидендов этому иному лицу (группе таких лиц) напрямую или с использованием посредников;

— резидент государства-партнера по соглашению, получающий проценты по кредиту (займу), предоставленному российскому лицу, перечисляет всю или почти всю сумму процентов иному лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с Российской Федерацией (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия

налогообложения процентов), поскольку денежные средства, предоставленные российскому лицу первым упомянутым иностранным резидентом в виде кредита (займа), были получены им самим от этого иного лица-резидента третьего иностранного государства». При этом Минфин указывает что, «согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент».

В письме N 03-08-05/78852 от 28 декабря 2016 г. ведомство указывает, что в «подтверждение права на доход могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

1) документы, подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученного дохода, в том числе:

документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (зарегистрированными на территории с которой отсутствует СИДН), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных доходов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам (зарегистрированным на территории с которой отсутствует СИДН);

2) документы, подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство, с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей передаче полученных денежных средств третьими лицами (зарегистрированными на территории с которой отсутствует СИДН);

3) документы, подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве, местом регистрации или резидентства которого является государство, с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности».

Указанная позиция последовательно применяется Минфином в дальнейшем (письмо от 29 июня 2017 г. N 03-08-05/41203, письмо от 1 декабря 2020 г. N 03-08-05/104776)

Как следует из писем, данные документы могут быть приняты к рассмотрению, однако не гарантируют отсутствия претензий со стороны налогового органа к налоговому агенту.

Налоговый орган в рекомендациях, изложенных в письме, в свою очередь отмечает, «что для отказа в применении льгот по соглашению достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, и не устанавливать конечного бенефициарного собственника дохода. Соответственно, в случае, если налоговый орган установил, что иностранное лицо не является фактическим собственником дохода, подлежат применению налоговые ставки, предусмотренные законодательством Российской Федерации

о налогах и сборах. При этом, если до вынесения решения по налоговой проверке налогоплательщиком (налоговым агентом) представлено документальное подтверждение, позволяющее однозначно определить реального бенефициара, налоговым органам необходимо определять правомерность применения льготных условий налогообложения с учетом данного обстоятельства».

Таким образом, и Минфин России и ФНС в своих разъяснениях также не приводят перечень документов, необходимых и достаточных для подтверждения фактического права на доход у получателя, указывая, что отсутствие в Кодексе упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации и возлагают ответственность за решение о выплате с применением пониженных ставок на налогового агента (источник выплаты).

В целом нужно отметить, что данный подход соответствует позиции, выработанной ОЭСР и закрепленной в официальных комментариях к статье 10 Типовой конвенции (пп. 9-11) и статье 12 (пп. 12-12.7) (11), предполагающей преобладание сущности над формой.

Анализ судебной практики применения статьи 312 НК РФ (определение Верховного Суда Российской Федерации от 05.08.2016 N 307-КГ16–7111 по делу N А13–5850/2014, постановления Арбитражного суда Московского округа от 25.01.2017 по делу N А40–442/2015, от 27.05.2016 по делу N А40–116746/2015, от 04.10.2016 по делу N А40–241361/2015, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.07.2016 N А40–36068/15, от 07.02.2017 N А40–113217/2016, от 04.08.2015 по делу N А40–12815/15, постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 31.05.2016 по делу N А04–6181/2015, постановление первого арбитражного апелляционного суда от 04.05.2017 по делу N А11–6602/2016, постановление седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2017 по делу N А27–16584/2016) показывает, что налоговые органы в первую очередь опираются на информацию, полученную в рамках обмена от иностранных юрисдикций, о движении денежных средств между компаниями группы, а также на полученные данные отчетности иностранных компаний и в наименьшей степени учитывают данные, предоставленные налоговым агентом (источником выплаты).

Проведенный анализ разъясняющих писем ФНС и Минфина позволяет сделать вывод, что фактически с момента внесения изменений в статью 312 НК РФ и формирования в 2014-2016 гг. позиции ведомств относительно ее применения, в дальнейшем ведомства лишь повторяли ранее сделанные выводы, возлагающие бремя доказательства на налогоплательщика (налогового агента). Судебная же практика основывается на информации полученной налоговыми органами в рамках межгосударственного обмена недоступной для налогоплательщика (налогового агента).

Следовательно, в целях исключения рисков доначисления налогов, налоговому агенту (источнику выплаты) в первую очередь необходимо уделить внимание анализу деятельности компании, получающей дивиденды (проценты), убедиться, что такая компания не будет выступать в роли кондуитной компании, осуществляющей транзит денежных средств в низконалоговую юрисдикцию (либо юрисдикцию, соглашением с которой не предусмотрены аналогичное льготы). Сама по себе подготовка любых документов, подтверждающих фактическое право на доходы (предоставление таких документов получающей дивиденды (проценты)

компанией), хотя и является необходимым формальным выполнением требований НК РФ, не гарантирует отсутствие претензий.

В связи с чем, если налоговый агент (источник выплаты) не имеет возможности получить с достаточной степенью уверенности информацию о фактической схеме ведении бизнеса получателем доходов (например, вследствие миноритарного участия либо по иным причинам), то наиболее безопасной стратегией может являться уплата налога в полном объеме и использование возможностей, предусмотренных пунктом 3 статьи 312 НК РФ, «если налоговый агент, выплачивающий доход, удержал налог с дохода иностранной организации без применения пониженных ставок (освобождений от налогообложения), предусмотренных международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, либо налог с дохода иностранной организации был исчислен и уплачен по итогам проведения мероприятий налогового контроля, сумма такого налога признается суммой излишне уплаченного налога, а лицо, имеющее фактическое право на получение этого дохода, вправе обратиться за зачетом (возвратом) этого налога в порядке, установленном настоящим Кодексом, с предоставлением документов, указанных в настоящей статье, в налоговый орган по месту нахождения налогового агента».

Список использованной литературы:

1. Countries Of The World, www.worldatlas.com (дата доступа 01.01.2021)
2. Россия в международной торговле, Центр международной торговли Москвы, http://tradestat.wtcmoscow.ru/ (дата доступа 01.01.2021)
3. Исследование инвестиционной привлекательности стран Европы, EY, Россия, Июнь 2020// https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ru_ru/news/2020/07/european-attractiveness-survey-russia-2019-rus.pdf (дата доступа 01.01.2021)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (части 2)// СПС КонсультантПлюс (либо http://www.consultant.ru/)
5. Применяемые соглашения об избежании двойного налогообложения. // https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/(дата доступа 01.01.2021)
6. Исследование КСИИ: международный бизнес в России, EY, Россия, Октябрь 2020// https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ru_ru/news/2020/10/ey-fiac-survey-2020-rus.pdf (дата доступа 01.01.2021)
7. Протокол о внесении изменений в соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года, (Подписан в г. Никосии 08.09.2020)// СПС КонсультантПлюс (либо http://www.consultant.ru/)
8. «Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (Подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992))// СПС КонсультантПлюс (либо http://www.consultant.ru/)
9. <Письмо> Минфина России от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236 <О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании

двойного налогообложения>)// СПС КонсультантПлюс (либо http://www.consultant.ru/)

10. <Письмо> ФНС России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@ (ред. от 31.05.2017) «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций»)// СПС КонсультантПлюс (либо http://www.consultant.ru/)
11. Model tax convention on income and on capital condensed version 2017/ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (дата доступа 01.01.2021)
12. Итоги внешнеэкономической деятельности Российской Федерации в 2019 году / https://www.economy.gov.ru/material/file/66eec1250c653fc9abd0419604f44bbd/VED.pdf (дата доступа 01.01.2021)
13. Т. Алиев //Итоги внешней торговли России в 1 полугодии 2020 г. //Всероссийская академия внешней торговли // https://www.vavt-imef.ru/wp-content/uploads/2020/10/Monitoring_54text2.pdf (дата доступа 01.01.2021)

List of used literature:

1. Countries of the world, www.worldatlas.com (accessed 01.01.2021)
2. Russia in International Trade, International Moscow Trade Center, http://tradestat.wtcmoscow.ru/ (accessed 01.01.2021)
3. Study of the investment attractiveness of European countries, EY, Russia, June 2020 // https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ru_ru/news/2020/07/european-attractiveness- Survey-russia-2019-rus.pdf (accessed 01.01.2021)
4. Tax Code of the Russian Federation (part 2) // SPS ConsultantPlus (or http://www.consultant.ru/)
5. Applicable words on avoidance of double taxation. // https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/ (accessed 01.01.2021)
6. FIAC Research: International Business in Russia, EY, Russia, October 2020 // https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ru_ru/news/2020/10/ey- fiac-Survey-2020-rus.pdf (accessed 01.01.2021)
7. Protocol on amending the agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cyprus on the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital of December 5, 1998 (Signed in Nicosia on 09/08/2020) // ATP ConsultantPlus (or http: //www.consultant.ru/)
8. «Treaty between the Russian Federation and the United States of America on the avoidance of double taxation and the prevention of tax evasion in tax income and capital» (Signed in Washington on June 17, 1992) // ATP ConsultantPlus (or http: // www .consultant. ru /)
9. <Letter> of the Ministry of Finance of Russia dated 04/09/2014 N 03-00-RZ / 16236 <On the application of benefits provided for by international agreements on the

avoidance of double taxation>) // ATP ConsultantPlus (or http://www.consultant.ru/)

10. <Letter> of the Federal Tax Service of Russia of 05/17/2017 N CA-4-7 / 9270 @ (as amended on 05/31/2017) «On the practice of considering disputes on the issue of illegal application by tax agents of preferential tax conditions when levying income tax on foreign income organizations «) // SPS ConsultantPlus (or http://www.consultant.ru/)
11. Model Tax Convention on Income and Capital, 2017 Abridged Version / https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version- 2017_mtc_cond- 2017-en (date of access 01.01.2021)
12. Results of foreign economic activity of the Russian Federation for 2019 / https://www.economy.gov.ru/material/file/66eec1250c653fc9abd0419604f44bbd/VED.pdf (date of access 01.01.2021)
13. T. Aliev // Results of Russia's foreign trade for the 1st half of 2020 // All-Russian AcademyofForeignTrade//https://www.vavt-imef.ru/wp-content/uploads/2020/10/Monitoring_54text2.pdf (date of treatment 01.01.2021)

Утрата налогоплательщиком права на применение налоговых льгот как следствие признания его сделок недействительными.

Loss of the taxpayer of the right to apply tax benefits as a consequence of the recognition of his transactions void.

Низовцева Любовь Игоревна
Магистрант
2 курс, направление подготовки:
«Налоговое, международное налоговое и финансовое право»
Институт права и предпринимательства Уральского государственного юридического университета
Россия, г. Екатеринбург

Nizovtseva Lyubov Igorevna
Master»s student
2 course, direction of training:
«Tax, international tax and financial law»
Institute of Law and Entrepreneurship of the Ural State Law University
Russia, Yekaterinburg

lyubov_nizovtseva@bk.ru

Аннотация*: В настоящей статье рассматриваются такие налоговые последствия недействительности (переквалификации) сделок, как утрата налогоплательщиком права на применение налоговых льгот. В данной работе предпринимается попытка определения и разграничения оснований для применения налоговых льгот для дальнейшего анализа причин их утраты. В результате анализа судебной практики определен круг институтов, входящих в понятие налоговая льгота. В правоприменительной практике указанный круг институтов шире определенного налоговым законодательством, в частности статьями 218-220 Налогового Кодекса Российской Федерации. На примере конкретного судебного спора выявлено несовершенство правоприменительной практики по разграничению оснований для утраты налогоплательщиком права на применение налоговой льготы и привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

Ключевые слова*: Налоговые льготы, сделки, необоснованная налоговая выгода, упрощенная система налогообложения, недействительность, специальные режимы.*

Annotation*: This article examines such tax consequences of the invalidity (re-qualification) of transactions, such as the loss by the taxpayer of the right to apply tax benefits. This paper attempts to define and delineate the grounds for the application of tax benefits for further analysis of the reasons for their loss. As a result of the analysis of judicial practice, the circle of institutions included in the concept of tax incentives was determined. In law enforcement practice, the specified range of institutions is wider than that defined by tax legislation, in particular, Articles 218-220 of the Tax Code of the Russian Federation. On the example of a specific litigation, the imperfection of law enforcement practice was revealed to delimit the grounds for a taxpayer to lose the right to apply a tax benefit and bring the taxpayer to responsibility for committing a tax offense.*

Keywords*: Tax incentives, transactions, unjustified tax benefit, simplified taxation system, invalidity, special regimes.*

Введение.

Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее по тексту — НК РФ) в пункте 1 статьи 56 дает следующее нормативное определение налоговой льготы: «Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере»[1].

Единого мнения относительно определения налоговой льготы в науке налогового права нет, большинство специалистов не подвергают критике нормативное определение. По мнению В. М. Зарипова[2], определять налоговые льготы в качестве преимуществ одних налогоплательщиков над другими недопустимо, в связи с тем, что понятие «преимущества» более широкое, чем понятие «льгота» и охватывает не только «облегчение бремени», но и предоставление «привилегий». Он предложил свое определение льготы как *«предусмотренное законодательством о налогах и сборах освобождение организации или физического лица от уплаты налога с полученной экономической выгоды»*[3].

Похожей позиции придерживается А. И. Савицкий[4]. В своей статье «Налоговая дискриминация и налоговые льготы» он указывал на закрепленную в российском налоговом законодательстве дискриминацию, при которой одна группа налогоплательщиков ставится в необоснованно более привилегированное положение по сравнению с другой, что, по его мнению, вызвано игнорированием таких идей Соколова А. А.[5], как преобладание фискальной функции налога над регулирующей и приоритет обоснования льгот имущественным положением налогоплательщика, а не социальным.

Однако судебная практика по данному вопросу движется в противоположном направлении. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.09.2012 N 4517/12 по делу N А65–9081/2011 суд указал на то, что за применение конкретной налоговой льготой должно быть основано на «отдельной категории налогоплательщиков». В противном случае освобождение экономической операции от налогообложения нельзя рассматривать в качестве налоговой льготы.

Судья Конституционного Суда Российской Федерации (далее по тексту — Конституционный Суд РФ) Баглай М. В. определял правовую природу налоговых льгот как средство достижения фактического равенства, указывая следующее: «В ограничении прав одних лиц может состоять правомерная защита прав других лиц, а справедливые льготы отдельным гражданам исправляют этические пороки формального равенства между всеми гражданами»[6].

В рамках настоящей статьи, на мой взгляд, необходимо не столько раскрыть природу налоговых льгот и существующие в научном пространстве дискуссии относительно их классификаций, сколько попытаться выделить их структуру

---

1 «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

2 *Зарипов В. М.* Понятие и структура налоговой льготы // Налоговед. — 2012, №10. https://e.nalogoved.ru

3 там же.

4 *Савицкий А. И.* Налоговая дискриминация и налоговые льготы. // Налоговед. — 2013, №2. https://e.nalogoved.ru

5 *Соколов А. А.* Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. С. 198 и далее.

6 См.: Особое мнение судьи М. В. Баглая к Постановлению Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П.

для установления взаимосвязи применяемых налогоплательщиками льгот с совершаемыми налогоплательщиками сделками и операциями. В данном контексте, мне кажется логичным, сравнить налоговую льготу непосредственно с налогом, так как законодательно зафиксированная структура налога и конкретно определенные элементы налогообложения позволяют упорядочить процесс установления налогов.

По аналогии с объектом налогообложения можно выделить объект предоставления льгот. Но прежде чем определить, что является объектом предоставления льгот, нужно иметь представление об основании налоговой льготы. Основание налоговой льготы в контексте совершаемых налогоплательщиком операций является общественным правоотношением, в которое вступает налогоплательщик, являющийся представителем определенной законодательством о налогах и сборах категории лиц. Таким образом, основание налоговой льготы состоит из совокупности двух юридических обстоятельств: налогоплательщика, соответствующего определенным налоговым законодательством критериям, и определенного общественного отношения в которое он вступает.

Если в структуре налога объект налогообложения является общественным отношением (операции по реализации товаров, работ и услуг, факт владения имуществом на праве собственности и т. д.), то в структуре налоговой льготы общественное отношение является составным элементов основания предоставления льготы. Следовательно, объектом предоставления льгот является конкретный элемент налога (налоговая ставка, база и т. п.) с изменением которого связано освобождение от налога или предоставление привилегии налогоплательщику.

Опять же, по аналогии с элементами налогообложения, можно выделить такие элементы налоговой льготы как порядок и условия использования выгоды, размер предоставляемого освобождения/привилегии (объем экономической выгоды, предоставляемой налогоплательщику, по аналогии со ставкой налога).

Таким образом, в контексте совершаемых налогоплательщиком операций я выделила следующие элементы налоговой льготы: основание налоговой льготы, объект предоставления льготы, порядок и условия использования налоговой льготы и размер предоставляемого налогового освобождения.

Общее описание оснований для применения налоговой льготы.

Если в первой части настоящей статьи я отказалась от классификации налоговых льгот, то для описания оснований налоговых льгот выделение их видов мне кажется необходимым.

В. Н. Назаров [7] в своей работе, посвященной поиску основания для рассмотрения Конституционным судом РФ дел, связанных с применением налоговых льгот, разделил налоговые льготы, исходя из их правовой природы, на социальные и экономические. Если экономические налоговые льготы направлены на реализацию регулирующей функции налога и являются инструментом правового стимулирования экономических отношений, то социальные налоговые льготы направлены как раз на восстановление фактического равенства при имающемся формальном равенстве.

На мой взгляд, основания налоговых льгот можно также разделить социальные и экономические, но в контексте данной статьи, разделение будет логичным проводить по сущностным основаниям правоотношения. Например, налоговый вычет, предусмотренный п. п. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ предоставляет лицу, имеющему

7 *В. Н. Назаров.* Разграничение социальных и экономических налоговых льгот в решениях Конституционного суда РФ. // Налоговед. — 2012, №4. https://e.nalogoved.ru

лучевую болезнь вследствие ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС право на вычет из налоговой базы (объект предоставления налоговой льготы) 3000 рублей (размер предоставляемого освобождения), в основании определена конкретная категория налогоплательщиков (пострадавшие ликвидаторы катастрофы) и общественное отношение, в которое они вступают (получение дохода). Сущность данного вычета не имеет под собой экономического обоснования и направлено на социальную поддержку определенного круга лиц. Следовательно, несмотря на то, что данная налоговая льгота указана в статье, посвященной стандартным налоговым вычетам (а не социальным налоговым вычетам — ст. 219 НК РФ), ее основание — социальное. Обратную ситуацию можно описать на примере социального налогового вычета, предусмотренного пп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ. Налогоплательщик имеет право осуществить вычет из налоговой базы (объект предоставления льготы) по налогу на доходы физических лиц в размере уплаченного взноса на накопительную пенсию (размер предоставляемого освобождения) в негосударственный фонд. При этом, пенсии негосударственного обеспечения облагаются налогом на доходы физических лиц в силу норм п. 2 ст. 213.1 НК РФ (за исключением выплат, предусмотренных п. 1 ст. 213.1 НК РФ). Следовательно, данную льготу нельзя считать социальной в силу того, что она имеет экономическое основание — недопущение двойного налогообложения одной налоговой базы.

Одним из наиболее частых сценариев претерпевания налогоплательщиком последствий недействительных сделок в виде утраты налогоплательщиком права на применение налоговых льгот является переквалификация налоговым органом операций налогоплательщика (сделок) ввиду получения им необоснованной налоговой выгоды.

Круг институтов, входящих в понятие налоговая льгота, с точки зрения судебной практики.

Помимо основных понятий, которые Налоговый кодекс прямо называет налоговыми льготами (стандартные, профессиональные, социальные вычеты и т. д.) в судебной практике сложились устойчивые правовые позиции, в которых данное понятие расширяется за пределы статьей 218-220 Налогового Кодекса РФ.

Так, например, Верховный Суд Российской Федерации неоднократно называл упрощенную систему налогообложения льготным налоговым режимом. В Определении [8] Верховного Суда РФ от 29.01.2018 №303-КГ17–21171 по делу №А51–15021/2015 Суд прямо указал на то, что упрощенная система налогообложения является льготным налоговым режимом, который может быть использован налогоплательщиком для извлечения необоснованной налоговой выгоды, создавая подконтрольное ему лицо, применяющее указанный льготный режим.

В Определении Верховного Суда РФ от 01.08.2018 N 301-КГ18–6363 по делу N А82–1409/2016 содержится правовая позиция, согласно которой отнесение упрощенной системы налогообложения к налоговым льготам Суд обосновывает тем обстоятельством, что специальный налоговым режим «…как правило, сопряжен с облегчением налогового бремени (объема налоговых отчислений, детализации налогового учета и т. п.)» [9]. Из указанного определения следует, что любое налоговое послабление или отличие от общего порядка налогообложения воспринимается в российской судебной практике в качестве налоговых льгот.

8 Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 N 303-КГ17–21171 по делу N А51–15021/2015// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

9 Определение Верховного Суда РФ от 01.08.2018 N 301-КГ18–6363 по делу N А82–1409/2016// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

В другом деле[10] Суд указал, что налогоплательщик совершал сделки, не имеющие в своем основании реальной хозяйственной деятельности (отсутствие деловой цели[11]), исключительно с намерением продолжать соответствовать критериям налогоплательщика, имеющего права на применение льготного режима налогообложения в виде упрощенной системы налогообложения, и ухода от налогообложения дохода от продажи недвижимости в общеустановленном порядке налогообложения. Фактически, в данном деле Суд приравнял основания для применения налоговой льготы (и социальные, и экономические) к условиям применения упрощенной системы налогообложения, что на мой взгляд, не является верным, так как, если налоговые льготы направлены на установление фактического равенства налогоплательщиков при наличии их формального равенства, то специальные системы налогообложения и налоговые режимы в своем основании имею стимулирование и регулирование экономической деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства. Однако в судебной практике данные институты не разграничиваются.

Указанные выше позиции также поддержаны и Конституционным Судом Российской Федерации в Определении [12] от 03.04.2009 №480-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 210 и подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации».

Практическая реализация утраты права на применение налоговых льгот как следствие признания сделок налогоплательщика недействительными.

В качестве примера можно описать дело №А69–318/2018 года. В данном споре налоговых орган переквалифицировал сделки четырех индивидуальных предпринимателей, осуществляющих торговлю их одной торговой точки, указав на применение предпринимателями схемы дробления бизнеса для получения необоснованной налоговой выгоды. У предпринимателей действовали между собой договоры аренды нежилых помещений, они закупались товарами у одних и тех поставщиков. Предприниматели не соглашались с выводами налогового органа в силу того, что осуществление предпринимательской деятельности из одной торговой точки по их точке зрения было обусловлено их родственными связями и желанием оказать взаимопомощь при осуществлении малого бизнеса, а закупка товаров у одних и тех же поставщиков обуславливалась тем, что у данных поставщиков были самые низкие цены на рынке.

В Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа указано следующее: «Основанием для принятия решения в части оспариваемых сумм НДС послужили выводы инспекции о занижении предпринимателем налоговых обязательств в результате применения схемы ухода от налогообложения путем деления бизнеса с использованием взаимозависимых лиц, применяющих специальные налоговые режимы в виде упрощенной системы налогообложения

10 Определение Верховного Суда РФ от 04.06.2018 N 304-КГ18–5731 по делу N А27–18915/2016// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

11 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

12 Определение Конституционного Суда РФ от 03.04.2009 N 480-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 210 и подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации»// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

и единого вмененного налога на доходы (далее — УСН и ЕНВД), об утрате права на применение льготных режимов налогообложения, отсутствии правовых оснований для предоставления вычетов по НДС по 8 контрагентам предпринимателя в связи с нереальностью сделок с этими контрагентами» [13].

Суды трех инстанций признали совершаемые индивидуальными предпринимателями сделки нереальными (недействительными), что послужило основанием для применения налоговых последствий виде лишения права на налогообложение по специальным налоговым льготным режимам.

В данном деле является, на мой взгляд, интересным следующий момент: при оспаривании недействительности сделок один из предпринимателей заявила довод относительно отсутствия у предпринимателей, применяющих специальные и льготные налоговые режимы (УСН и ЕНВД) обязанности оформлять каждый факт хозяйственной жизни первичным учетным документом с отражением в нем обязательных реквизитов (что являлось одним из доводов судов при признании сделок недействительными), однако Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа данный довод опроверг, ссылаясь на Федеральный закон от 06.12.2011 N 402 «О бухгалтерском учете». В данном случае позиция суда, на мой взгляд, противоречит законодательству, в частности нормам, регулирующим представление отчетности лицами, применяющими УСН и ЕНВД, так как положения Налогового Кодекса имеют приоритетное значение при коллизии норм с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402 «О бухгалтерском учете».

В данной ситуации основанием для применения налоговых льгот служили заявления налогоплательщиков (статьи 346.13, 346.28 Налогового Кодекса РФ), а также соответствие налогоплательщиков критериям, определенных налоговым законодательством (статьи 346.12, 346.13, 346.27, 346.28 Налогового Кодекса РФ). Объектом предоставления налоговой льготы являлись налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и налог на добавленную стоимость.

В результате признания налоговыми органами и судами сделок налогоплательщиков недействительными, индивидуальные предприниматели перестали соответствовать критериям налогоплательщиков, имеющих право на применение налоговых льгот, в связи с чем, утратили основание для применения указанных налоговых льгот. Однако, на мой взгляд, в судебных актах в наибольшей мере описывалась необоснованность извлечения налогоплательщиками налоговой выгоды, которая фактически и послужила основанием для утраты налогоплательщиками права применении специальных налоговых режимов, при этом, суды не оценили (не рассчитали), повлекли ли указанные нереальные сделки превышение уровня получаемой прибыли налогоплательщиками, изменение сферы деятельности, осуществляемой налогоплательщиками, то есть судами не была соотнесена реальная хозяйственная деятельность налогоплательщиков с условиями, которым налогоплательщику нужно соответствовать для применения указанных специальных налоговых режимов. Иными словами, судом не была произведена налоговая реконструкция.

Анализируя указанное дело, у меня создалось устойчивое впечатление, что фактическим основанием для утраты налогоплательщиками права на применение налоговых льгот являлось не отсутствие основания для их применения, а выявленный факт получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, которая, по своей сути, является отдельным

13 Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.12.2020 N Ф02–6185/2020 по делу N А69–318/2018// Консультант Плюс. — Режим доступа: http://www.consultant.ru

институтом, не связанным с институтом налогового освобождения, в частности с социальными и экономическими основаниями для введения указанных налоговых льгот. На мой взгляд, данная ситуация демонстрирует несовершенство российского налогового законодательства, так как единственным логичным обоснование лишения налогоплательщика права на применение налоговых льгот является утрата им соответствия критерию, который бы списывался в социальное или экономическое основание для непосредственного введения налоговой льготы в налоговое законодательство.

Библиографический список:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru
2. Зарипов В.М. Понятие и структура налоговой льготы // Налоговед. – 2012, №10. https://e.nalogoved.ru
3. Савицкий А.И. Налоговая дискриминация и налоговые льготы. // Налоговед. – 2013, №2. https://e.nalogoved.ru
4. Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. С. 198 и далее.
5. См.: Особое мнение судьи М.В. Баглая к Постановлению Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П.
6. В.Н. Назаров. Разграничение социальных и экономических налоговых льгот в решениях Конституционного суда РФ. // Налоговед. – 2012, №4. https://e.nalogoved.ru
7. Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 N 303-КГ17-21171 по делу N А51-15021/2015// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru
8. Определение Верховного Суда РФ от 01.08.2018 N 301-КГ18-6363 по делу N А82-1409/2016// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru
9. Определение Верховного Суда РФ от 04.06.2018 N 304-КГ18-5731 по делу N А27-18915/2016// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru
10. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru
11. Определение Конституционного Суда РФ от 03.04.2009 N 480-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Борисова Александра Борисовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 210 и подпункта 3 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации»// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru

12. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.12.2020 N Ф02-6185/2020 по делу N А69-318/2018// Консультант Плюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru

Bibliographic list:

1. «Tax Code of the Russian Federation (part one)» dated July 31, 1998 N 146-FZ (as amended on November 23, 2020) (as amended and supplemented, entered into force on 01.01.2021) // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
2. Zaripov V.M. The concept and structure of tax incentives // Tax Studies. - 2012, No. 10. https://e.nalogoved.ru
3. Savitsky A.I. Tax discrimination and tax incentives. // Tax specialist. - 2013, No. 2. https://e.nalogoved.ru
4. Sokolov A.A. Tax theory. M .: LLC «YurInfoR-Press», 2003. S. 198 ff.
5. See: Dissenting opinion of judge M.V. Baglaya to the Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.04.1996 No. 9-P.
6. V.N. Nazarov. Differentiation of social and economic tax benefits in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation. // Tax specialist. - 2012, no. 4. https://e.nalogoved.ru
7. Determination of the Supreme Court of the Russian Federation dated January 29, 2018 N 303-KG17-21171 in case N A51-15021 / 2015 // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
8. Determination of the Supreme Court of the Russian Federation of 01.08.2018 N 301-KG18-6363 in case N A82-1409 / 2016 // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
9. Determination of the Supreme Court of the Russian Federation of 04.06.2018 N 304-KG18-5731 in case N A27-18915 / 2016 // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
10. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 12.10.2006 N 53 «On the assessment by arbitration courts of the validity of the taxpayer's receipt of tax benefits» // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
11. Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of 03.04.2009 N 480-O-O «On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Alexander Borisovich about violation of his constitutional rights by the provisions of paragraph 3 of Article 210 and subparagraph 3 of paragraph 1 of Article 219 of the Tax Code of the Russian Federation» // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru
12. Resolution of the Arbitration Court of the East Siberian District of 02.12.2020 N F02-6185 / 2020 in case N A69-318 / 2018 // Consultant Plus. - Access mode: http://www.consultant.ru

Перспективы введения единого налога на недвижимость физических лиц.

Prospects for the introduction of a single tax on real estate of individuals.

Шкворченко Анастасия Вячеславовна
Студент Института права и предпринимательства
Уральского государственного юридического университета
г. Екатеринбург

Shkvorchenko Anastasia Vyacheslavovna
Student of the Institute of Law and Entrepreneurship
Ural State Law University
Yekaterinburg city

Аннотация*: В статье анализируются актуальные изменения налогообложения недвижимости физических лиц. Приведен краткий обзор этапов введения единого налога на недвижимость в Российской Федерации. Исследованы теоретические вопросы налогообложения имущества физических лиц. Рассмотрены вопросы определения кадастровой стоимости объекта налогообложения и перехода к новому методу исчисления налога на имущество физических лиц. Проанализированы основные направления совершенствования развития налога на имущество физических лиц в России и перехода к единому налогу на недвижимость физических лиц.*

Ключевые слова*: единый налог на недвижимость физических лиц, налог на имущество физических лиц, кадастровая стоимость, налоговая реформа.*

Annotation*: The article analyzes the current changes in the taxation of real estate of individuals. A brief overview of the stages of introducing a single tax on real estate in the Russian Federation is given. The theoretical issues of taxation of individuals are investigated. The issues of determining the cadastral value of the object of taxation and the transition to a new method of calculating the tax on individuals are considered. The main directions of improvement and further development of the tax on property of individuals in Russia and the transition to a single tax on real estate of individuals are analyzed.*

Keywords*: real estate tax, tax on property of individuals, cadastral value, tax reform.*

В настоящее время единый налог на недвижимость физических лиц является одним из ожидаемых проектов налогового законодательства. Разговоры о введении в России единого налога на недвижимость ведутся уже много лет. Однако, всё это время законодатель лишь ограничивался экспериментами. Сама трактовка налога часто поддавалась изменению, при этом само его официальное наименование всегда остается неизменным.

Практически во всех зарубежных странах существует налог на недвижимость, который является местным налогом и одним из самых существенных собственных источников наполнения местных бюджетов. В каждой стране сложились особые условия сбора налога на недвижимость, касающиеся налоговой базы, ставок, статуса плательщика (юридическое или физическое лицо) и системы льготирования плательщиков. Налоговой базой за рубежом служит оценочная стоимость собственности, близкая к рыночной.

Проблемы применения налога на недвижимость изучались многими отечественными и зарубежными учеными. Результаты этих исследований нашли отражение в работах В. Б. Безрукова [2, с. 12-16], М. Ю. Березина [3, с.

39-42], М. С. Жевлаковича [4, с. 127], М. Мишустина [5, с. 152-169], А. Н. Майоровой [6, с. 195-198], И. А. Майбурова и В. В Дербеневой [7, с. 132-140], Н. В. Прокудиной [8, с. 29-32]. Однако вопросы, связанные с анализом опыта налогообложения недвижимого имущества зарубежом с точки зрения его возможного использования в практике Российской Федерации освещены недостаточно и требуют дальнейшего исследования.

Историю введения в России единого налога на недвижимость можно разделить на два этапа. Во второй половине девяностых годов XX века было время теоретических дискуссий и первых экспериментов. В начале XXI века наступил период практического внедрения идеи единого налога. Этот этап продолжается и сегодня, и трудно предсказать, когда он закончится. На всем его протяжении высшие российские чиновники время от времени называют очередную дату окончательного перехода к единому налогу.

Сегодня под «единым налогом на недвижимость» пока только неофициально трактуют налог, объединяющий два существующих налога — налог на имущество физических лиц и земельный налог. При этом налог на недвижимость организаций выступает отдельно. Данный подход несколько отличается от первоначальной идеи, согласно которой единый налог на недвижимость должен объединить три налога — налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций и земельный налог.

Основным связующим звеном для существующих налогов — налога на имущество физических лиц и земельного налога это расчёт по кадастровой стоимости объекта недвижимости, которая федеральными стандартами оценки сегодня определяется как «рыночная стоимость». Именно с этим, собственно, и связана основная трудность повсеместного введения нового налога — невозможность единовременно и повсеместно рассчитать рыночную стоимость.

В перспективе единый налог на недвижимость имеет свою историю и прежде всего историю бесконечных экспериментов. Вначале это были сугубо локальные эксперименты. Для проведения эксперимента по введению нового налога изначально были выбраны девять городов России, из которых, с учетом местной инициативы, право на эксперимент получили два «пилотных города» — Тверь и Великий Новгород. Летом 1997 года эксперимент был утвержден специальным федеральным законом, и в дальнейшем дважды продлевался — в 1999-м и в 2004-м годах.

По мнению ряда экспертов, эксперимент завершился явным провалом. В Новгороде, где эксперимент проводился более активно, по состоянию на 2006 год на единый налог на недвижимость в добровольном порядке удалось перевести 44 налогоплательщика. Все — юридические лица, сумевшие оформить в собственность единый объект недвижимости. Физические лица — собственники квартир — в эксперименте вообще не участвовали.

В дальнейшем эксперимент по введению нового налога распространился на всю Россию. Основополагающим ко всему послужило волшебное слово — «кадастр». Однако, функция «кадастра» уже была фискальная. Это уже был не обещанный ранее кадастр недвижимости, задача которого — систематическое межевание границ земельных участков, а преимущественно фискальный кадастр, задача которого — учет объектов налогообложения и их кадастровая оценка.

Базовое нововведение состоялось в переходе от инвентаризационной к кадастровой стоимости.

Инвентаризационная стоимость рассчитывается нормативно-затратным методом, т. е. как расчетные затраты на строительство с учетом накопленного физического износа, и индексируется с учетом коэффициента-дефлятора.

Кадастровая стоимость представляет собой стоимость объекта недвижимости, установленную в процессе государственной кадастровой оценки, определённую методами массовой оценки, или, при невозможности, рыночную стоимость, определённую индивидуально для конкретного объекта недвижимости в соответствии с законодательством об оценочной деятельности.

Кадастровая стоимость рассчитывается преимущественно на основе сравнительного подхода, на основе цен сделок (предложения) с аналогичными объектами и поэтому должна быть приближена к рыночной.

Для инвентаризационной стоимости основными факторами являются материал стен и возраст здания (при этом влияние возраста на стоимость может переоцениваться).

Для кадастровой стоимости основным фактором должно быть местоположение. Исходя из этого, налоговое бремя должно сместиться с новостроек на краю города на старые дома в центре.

Ввиду этого отличие уровня инвентаризационной стоимости от уровня рыночной и кадастровой стоимостей не столь значительно. Однако наибольшее воздействие на перераспределение налогового бремени должно оказать изменение вида налоговой ставки.

В 2013 г., как казалось, был осуществлен прорыв в разработке структуры будущего налога. В частности, на официальном сайте Министерства финансов РФ было опубликовано Информационное сообщение Минфина России от 31.01.2013 г. № 3, 2015 «Об основных элементах налога на недвижимое имущество». В данном сообщении Минфин извещал, что на момент публикации сообщения осуществлялась работа по подготовке федерального закона, который внесет изменения в часть вторую Налогового Кодекса РФ и введет в налоговую систему Российской Федерации налог на недвижимое имущество физических лиц. В сообщении также публиковались основные элементы будущего налога.

В частности, налогоплательщиками планировалось признать лиц, являющихся на текущий момент плательщиками по земельному налогу и налогу на имущество физических лиц. Объектом налогообложения признавались здания, сооружения, объекты незавершенного капитального строительства, а также земельные участки, расположенные в пределах муниципальных образований. Налоговой базой по налогу планировалось признать кадастровую стоимость объектов налогообложения.

Принятие Федерального закона № 51763-4, который должен был внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ и ввести налог на недвижимость в налоговую систему страны, откладывалось. Вместо этого с 1 января 2015 г. во второй части Налогового кодекса РФ появилась 32 глава «Налог на имущество физических лиц». Ранее этот налог был единственным, не входившим во вторую часть НК РФ.

Федеральным законом от 04.10. 2014 № 284-ФЗ в Налоговый кодекс РФ была введена глава 32 «Налог на имущество физических лиц», в которой законодатель предусмотрел новый порядок налогообложения имущества. Закон должен быть введен по решению субъектов РФ в срок с 1 января 2015 до 1 января 2020.

В 2015 году в России вступил в силу закон, который регламентирует новые правила исчисления налога на имущество, а уже начиная с 1 января 2016 года вступили в силу изменения в Налоговом кодексе Российской Федерации, в связи с этим сумма налога на имущество стала определяться по новым правилам,

а именно, основываясь на налоговой базе, которая теперь исчисляется исходя из кадастровой стоимости объекта недвижимости, а не из инвентаризационной, как это было ранее.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость в отношении следующих видов недвижимого имущества:

— административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

— нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

— объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства;

— жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Переход на новый вариант налоговой базы налога на имущество физических лиц — кадастровую стоимость объектов недвижимости, представлял собой чрезвычайно важный вопрос, затрагивающий как интересы владельцев недвижимости, так и публичные интересы, связанные с налоговыми поступлениями в бюджетную систему.

Целью таких нововведений являлось не повышение налоговой нагрузки для граждан, а переход к более справедливому налогообложению, и повышение фискального значения налога на имущество. При этом по прогнозам аналитиков переход к исчислению налога на имущество физических лиц с кадастровой стоимости объектов недвижимости тем не менее привел к увеличению налоговой нагрузки граждан, как минимум в 10 раз, а значит — к снижению реальных доходов, прежде всего социально незащищённых слоев населения.

Такой переход прежде всего осуществляли те субъекты Российской Федерации, которые завершили кадастровую оценку всей недвижимости на своей территории. Определенная в массовом порядке, по общим усредненным показателям, кадастровая стоимость часто оказывается значительно выше рыночной стоимости (по разным оценкам, превышение может быть более чем в 10 раз), что влечет последующее успешное оспаривание собственниками такой кадастровой стоимости.

Уже в 2015 году на новый порядок расчета перешли 28 субъектов, в 2016 году еще 21, в 2017 году к ним присоединились еще 12 субъектов. Уже с 2016 года переведенные регионы начали платить налог по новым правилам, в остальных регионах налоговая база все также определяется исходя из инвентаризационной стоимости объектов. В целях предотвращения обращений граждан, связанных с резким увеличением уплаты налогов в период с 2015 по 2018 гг. был предусмотрен переходный период уплаты, предполагающий использование пониженного коэффициента. Планировалось, что с 2019 года налог будет уплачиваться в полном объеме. Однако только с 2020 года кадастровая стоимость для исчисления

налога на имущество физических лиц была применена во всех регионах, кроме Севастополя.

Таким образом, реформирование налоговой базы налога на имущество физических лиц обеспечило значительное ее увеличение, несмотря на налоговые вычеты, сокращение за счет успешного оспаривания. Следствием этого стало существенное увеличение сумм налога, исчисленного налогоплательщикам.

К негативным результатам реформы налоговой базы следует отнести массовое оспаривание результатов кадастровой оценки объектов недвижимости, что повлекло значительные финансовые издержки как для налогоплательщиков, так и для государства.

Как уже было сказано, введение единого налога на недвижимость в Российской Федерации стоит на повестке дня уже много лет. Изначально предполагалось, что налог на недвижимость заменит и объединит три ныне существующих налога: земельный налог, налог на имущество физических лиц и налог на имущество организаций. Затем было решено ограничиться созданием нормативной категории «недвижимость» лишь для физических лиц.

Единый налог на недвижимость призван дать местным бюджетам собственный источник доходов и повысить заинтересованность местных властей в развитии своей территории. При действовавшем до 1 января 2015 года порядке исчисления годового налога на имущество (на недвижимость, кроме земельных участков) для большинства налогоплательщиков его годовой размер был не заметен по сравнению даже с месячным доходом. В то же время для отдельных собственников он мог быть весьма чувствителен. Переход к новому порядку приведет к заметному перераспределению налогового бремени.

На данный момент отсутствуют комментарии Правительства РФ по поводу перспектив введения налога на недвижимость физических лиц. Но на основе рассмотренных выше моментов можно предположить, что в ближайшие годы налог на недвижимость в Российской Федерации введен не будет, поскольку все основные цели, ради достижения которых планировалось ввести налог на недвижимость, были реализованы в рамках модернизированного налога на имущество физических лиц. Однако, если проанализировать элементы модернизированного налога на имущество физических лиц, то можно увидеть, что они во многом соответствуют так и не введенному налогу на недвижимость физических лиц.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс РФ Часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/popular/ nalog2/3 _21.html#p18837
2. Информационное сообщение Минфина России от 31.01.2013 «Об основных элементах налога на недвижимое имущество». URL: http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70208226/
3. Турбина Н. М. Перспективы и экономические последствия введения налога на недвижимость // Социально-экономические явления и процессы. 2013. № 4.
4. Богачев С. В. Налог на недвижимость: зарубежный опыт // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2017. № 4(187).
5. Гаврильева. Т.Н. Налог на имущество физических лиц как база ожидаемого налога на недвижимость. ЭКО – 2013 - №2.

6. Д. Д. Быкова, Ю. Ю. Косенкова. Перспективы введения единого налога на недвижимость. Социально-экономические явления и процессы. Т. 10, № 3, 2015.

7. Клоков Е. А. Реформа налогообложения недвижимого имущества физических лиц: от ожиданий к первым результатам (часть II). Научный вестник Омской академии МВД России № 3 (70), 2018.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках, **ключевые слова** к статье на русском и английском языках, **пристатейный библиографический список**.

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfp@cnfp.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем cnfp@cnfp.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:
http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ
предприятий, организаций и граждан

Группа компаний «НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО»

– ***защита*** налогоплательщика в налоговых и судебных органах
– ***анализ*** обоснованности актов налоговых органов
– налоговый ***консалтинг*** (консультации, экспертизы, заключения)
– ***защита*** от санкций по валютному и таможенному контролю
– хозяйственные ***споры*** любой сложности
– Налоговый клуб
– общий ***аудит***

Наш адрес:
620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.
Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.
www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru