

Ужесточение контроля со стороны налоговых органов и рост ответственности налогоплательщика требуют точного определения порядка ведения налогообложения в конкретных обстоятельствах. Работникам налоговых органов нужно, чтобы их решения и действия соответствовали точке зрения финансовых и налоговых органов. Налогоплательщикам же лучше бы «знать противника в лицо», чтобы минимизировать налоговые риски. Им также необходимо знать преимущества, существующие в системе налогообложения, чтобы суметь ими воспользоваться для целей снижения часто непосильного налогового бремени и при этом не спорить с налоговыми органами.

Виталий Семенихин

# ВСЕ НАЛОГИ РОССИИ 2013



**Новое законодательство**

**настольная книга главного бухгалтера**



ЭКСНО

Виталий Семенихин  
**Все налоги России 2013**

«ЭКСМО»

2012

## **Семенихин В. В.**

Все налоги России 2013 / В. В. Семенихин — «Эксмо», 2012

Эта книга – уникальный справочник налогоплательщика! Бухгалтеры найдут в ней рекомендации, которые помогут им выйти из тупиковых ситуаций, созданных налоговым законодательством, причем даже в том случае, когда налоговые органы и финансовое ведомство дают противоположные ответы на один и тот же вопрос. Однако это не советы, которые пригодятся при рассмотрении споров в судах, а такое руководство к действию, что спорить вообще не придется. В издании представлены комментарии к почти 2000 последних наиболее интересных писем, изложена позиция налоговых органов и финансового ведомства в отношении применения каждой нормы Налогового кодекса Российской Федерации, даны обоснованные и построенные на практическом опыте рекомендации, указаны пути выхода из проблемных ситуаций в соответствии с законодательством, освещены будущие изменения в сфере налогообложения, которые следует учитывать уже сейчас, чтобы избежать непоправимых ошибок в будущем. При подготовке данного справочника учитывалась гражданско-правовая квалификация хозяйственных операций, изменение которой часто влечет смену системы налогообложения. Книга станет незаменимым помощником бухгалтеров и руководителей организаций, она также пригодится работникам налоговых органов и практикующим аудиторам, будет полезна юристам, специализирующимся в области налогового права.

© Семенихин В. В., 2012

© Эксмо, 2012

# Содержание

Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая	8
Раздел I. Общие положения	8
Глава 1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах	8
Статья 1. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах	8
Статья 2. Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах	9
Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах	10
Статья 4. Нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах	13
Статья 5. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени	14
Статья 6. Несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах настоящему Кодексу	17
Статья 6.1. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах	18
Статья 7. Действие международных договоров по вопросам налогообложения	21
Статья 8. Понятие налога и сбора	22
Статья 9. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах	22
Статья 10. Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах	23
Статья 11. Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе	23
Глава 2. Система налогов и сборов в Российской Федерации	33
Статья 12. Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов	33
Статья 13. Федеральные налоги и сборы	35
Статья 14. Региональные налоги	36
Статья 15. Местные налоги	36

Статья 16. Информация о налогах	36
Статья 17. Общие условия установления налогов и сборов	37
Статья 18. Специальные налоговые режимы	37
Раздел II. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях	39
Глава 3. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты	39
Статья 19. Налогоплательщики и плательщики сборов	39
Статья 20. Взаимозависимые лица	39
Статья 21. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)	41
Статья 22. Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)	46
Статья 23. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)	46
Статья 24. Налоговые агенты	58
Статья 24.1. Участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества	61
Статья 25. Утратила силу с 1 января 2007 года	62
Глава 3.1. Консолидированная группа налогоплательщиков	62
Статья 25.1. Общие положения о консолидированной группе налогоплательщиков	62
Статья 25.2. Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков	63
Статья 25.3. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков	65
Статья 25.4. Изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и продление срока его действия	71
Статья 25.5. Права и обязанности ответственного участника и других участников консолидированной группы налогоплательщиков	73
Статья 25.6. Прекращение действия консолидированной группы налогоплательщиков	77
Глава 4. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах	78
Статья 26. Право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах	78
Статья 27. Законный представитель налогоплательщика	81
Статья 28. Действия (бездействие) законных представителей организации	81
Статья 29. Уполномоченный представитель налогоплательщика	82
Раздел III. Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы. Органы внутренних дел. Следственные органы.	84

Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, следственных органов, их должностных лиц	
Глава 5. Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц	84
Статья 30. Налоговые органы в Российской Федерации	84
Статья 31. Права налоговых органов	85
Статья 32. Обязанности налоговых органов	90
Статья 33. Обязанности должностных лиц налоговых органов	95
Статья 34. Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов	95
Статья 34.1. Утратила силу	95
Статья 34.2. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов	95
Статья 35. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц	97
Глава 6. Органы внутренних дел. Следственные органы	98
Статья 36. Полномочия органов внутренних дел, следственных органов	98
Статья 37. Ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц	98
Раздел IV. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	99
Глава 7. Объекты налогообложения	99
Статья 38. Объект налогообложения	99
Статья 39. Реализация товаров, работ или услуг	102
Статья 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения	106
Статья 41. Принципы определения доходов	112
Статья 42. Доходы от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации	112
Статья 43. Дивиденды и проценты	113
Глава 8. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	115
Статья 44. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора	115
Статья 45. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора	116
Статья 46. Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального	121

предпринимателя в банках, а также за счет его электронных денежных средств	
Статья 47. Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации, индивидуального предпринимателя	128
Статья 48. Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем	132
Статья 49. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации	134
Статья 50. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица	136
Статья 51. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица	139
Статья 52. Порядок исчисления налога	140
Статья 53. Налоговая база и налоговая ставка, размеры сборов	142
Статья 54. Общие вопросы исчисления налоговой базы	142
Статья 55. Налоговый период	146
Статья 56. Установление и использование льгот по налогам и сборам	148
Статья 57. Сроки уплаты налогов и сборов	149
Статья 58. Порядок уплаты налогов и сборов	149
Статья 59. Признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание	152
Статья 60. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов	155
Конец ознакомительного фрагмента.	159

# **Виталий Викторович Семенихин**

## **Все налоги России 2013**

### **Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая**

#### **Раздел I. Общие положения**

##### **Глава 1. Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах**

###### **Статья 1. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах**

**1. Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.**

! Обязательные платежи, вступительные и иные взносы членов товарищества, предусмотренные пп. 1 п. 2 ст. 151 Жилищного кодекса, отнесены к средствам ТСЖ. Указанные платежи, предусмотренные Жилищным кодексом, не являются налоговыми платежами, взимание указанных платежей не относится к предмету регулирования законодательства о налогах и сборах. (Письмо Минфина РФ от 23.03.2009 N 03-02-08/18)

**2. Настоящий Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:**

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;**
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;**
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;**
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;**
- 5) формы и методы налогового контроля;**
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;**
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.**

! Принцип определения дохода, установленный ст. 41 Кодекса, может быть применен только к налоговым правоотношениям. Соответственно, ФНС России не находит оснований

для применения понятия дохода, изложенного в ст. 41 Кодекса, к иным правоотношениям, в том числе регулируемым уголовно-исполнительным законодательством.

(Письмо ФНС РФ от 11.07.2007 N ШС-15-14/857)

**3. Действие настоящего Кодекса распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено настоящим Кодексом.**

! Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2009 N 984 утвержден Перечень платных услуг, оказываемых организациями в целях предоставления федеральными органами исполнительной власти государственных услуг. В частности, в указанный Перечень включены услуги, связанные с предоставлением информации (копий документов) из государственных информационных систем в целях предоставления государственных услуг (в случае, если такая информация (копия документа) является в соответствии с законодательством Российской Федерации необходимой и обязательной для предоставления соответствующей государственной услуги).

(Письмо Минфина РФ от 21.04.2011 N 03-05-05-03/11)

**4. Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов о налогах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с настоящим Кодексом.**

**5. Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом.**

! Впредь до введения в действие главы о налогообложении имущества физических лиц части второй Кодекса представительные органы муниципальных образований при установлении срока уплаты налога на имущество физических лиц должны руководствоваться п. 9 ст. 5 Закона Российской Федерации от 09.12.1991 N 2003-1.

(Письмо Минфина РФ от 25.04.2007 N 03-05-05-01/15)

**6. Указанные в настоящей статье законы и другие нормативные правовые акты именуется в тексте настоящего Кодекса "законодательство о налогах и сборах".**

## **Статья 2. Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах**

**Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.**

! Часть первая НК РФ не подлежит применению к иным правоотношениям с участием налоговых органов, не связанным с установлением, введением и взиманием налогов и сборов в Российской Федерации, осуществлением налогового контроля, обжалованием актов налоговых органов (действий, бездействия их должностных лиц), принятых (осуществленных) в рамках налогового контроля, привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

**К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

### **Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах**

**1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.**

! Если родители приобрели со своим несовершеннолетним ребенком квартиру в общую долевую собственность за счет собственных средств, то в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 Кодекса при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета, в частности, в сумме, израсходованной им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации квартиры или доли (долей) в ней, в размере фактически произведенных расходов, но не более 2 000 000 руб. Согласно абз. 25 данного подпункта при приобретении имущества в общую долевую собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности. Поскольку в рассматриваемом случае квартира находится в общей долевой собственности, то имущественный налоговый вычет, предусмотренный пп. 2 п. 1 ст. 220 Кодекса, распределяется между тремя совладельцами в соответствии с их долями в праве собственности на квартиру. Согласно п. 2 резолютивной части Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 N 5-П в случае, если родитель приобретает за счет собственных средств квартиру в общую долевую собственность со своими несовершеннолетними детьми, он имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с фактически произведенными им расходами в пределах общего размера налогового вычета, установленного пп. 2 п. 1 ст. 220 Кодекса. Толкование правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, изложенных в Постановлении от 13.03.2008 N 5-П, с целью их применения в случаях приобретения имущества не одним родителем, а двумя родителями в общую долевую собственность со своим несовершеннолетним ребенком может дать только сам Конституционный Суд Российской Федерации. В рассматриваемой ситуации родитель, приобретающий квартиру в общую долевую собственность со своим несовершеннолетним ребенком, может получить имущественный налоговый вычет за своего несовершеннолетнего ребенка. Поскольку в соответствии с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 N 5-П имущественный налоговый вычет получает родитель, ребенок сохраняет право на получение имущественного налогового вычета.

(Письмо Минфина РФ от 30.03.2011 N 03-04-05/9-199)

*?! Рекомендую: применять данное письмо исходя из того, что обязанность по уплате налога при продаже также возлагается на родителя.*

! Высший Арбитражный Суд Российской Федерации принял Решение от 08.10.2010 N ВАС-9939/10 о признании п. 13 и пп. 1–3 п. 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее – Порядок), утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430, не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации и недействующими. В связи с этим при рассмотрении вопроса порядка учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей следует руководствоваться исключительно положениями гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). То есть для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов. При этом согласно п. 3 ст. 210 Кодекса, если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 процентов, не переносится, если иное не предусмотрено гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса. Кроме того, в абз. 2 п. 1 ст. 221 Кодекса установлено, что состав указанных расходов (то есть фактически произведенных и документально подтвержденных), принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов, установленному гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса. То есть отсылка в данном абзаце к порядку определения расходов, установленному гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса, касается только "состава" расходов, а не порядка их учета в налоговой базе соответствующего налогового периода, определяемого в гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" Кодекса. Использование иных методов учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями для целей исчисления налога на доходы физических лиц законодательством о налогах и сборах не предусмотрено.

(Письмо Минфина РФ от 17.02.2011 N 03-04-05/8-97)

*?! Рекомендую: Учет расходов индивидуальными предпринимателями ведется с учетом следующих особенностей: амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за налоговый период. При этом начисление амортизации производится только на принадлежащее индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые для осуществления предпринимательской деятельности и приобретенные за плату. (Приказ Минфина РФ N 86н, МНС РФ N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 "Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей")*

**2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.**

**Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.**

! Предельная величина процентов по долговым обязательствам в иностранной валюте, установленная в размере, равном произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8, применяется с 1 января 2011 г. по 31

декабря 2012 г. включительно. Таким образом, положение абз. 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ обратной силы не имеет, т. е. не нарушает требований п. 2 ст. 5 НК РФ. Пункт 2 ст. 3 НК РФ содержит запрет на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. При этом положение абз. 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ при определении предельного размера расходов в виде процентов устанавливает различный коэффициент к ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации в зависимости от валюты обязательства вне зависимости от места происхождения капитала. Таким образом, указанная норма ст. 269 НК РФ не нарушает требований как п. 2 ст. 5 НК РФ, так и п. 2 ст. 3 НК РФ. Ввиду того что период применения абз. 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ установлен относительно момента возникновения расходов в виде процентов, а не самого обязательства, указанная норма применяется и в отношении обязательств, возникших до 1 января 2011 г.

(Письмо Минфина РФ от 21.09.2010 N 03-03-06/2/166)

*?! Рекомендую: применять данное письмо с учетом того, что в отличии от разниц в сумме займа в рублях курсовые разницы учитываются полностью.*

**3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.**

! Обязанность по представлению в суд аналитических, статистических и иных сведений, подтверждающих экономическую обоснованность установления соответствующих значений К2, возлагается на местные органы власти и должностных лиц, установивших данные значения.

(Письмо Минэкономразвития РФ от 14.04.2010 N Д05-1093)

**4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.**

**5. Абзац утратил силу.**

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

**6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.**

**7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).**

! При рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

## **Статья 4. Нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах**

**1. Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.**

! Согласно п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506, Федеральная налоговая служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. В соответствии со ст. 4 Налогового кодекса Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов, не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов. Указанными полномочиями наделены федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела. Таким органом является Министерство финансов Российской Федерации, которому в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 09.03.2004 N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" переданы функции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и п. 1 ст. 4, п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом под нормативным правовым актом понимается письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм, под правовой нормой – общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение. Приведенное определение нормативного правового акта и правовой нормы содержится в Постановлении Государственной Думы от 11.11.1996 N 781-II ГД "Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации" и рекомендуется для использования при подготовке нормативных правовых актов Министерством юстиции Российской Федерации, которое уполномочено Правительством Российской Федерации давать разъяснения о применении утвержденных им Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации. Кроме того, согласно п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 N 1009, издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

(Письмо Минфина РФ от 01.12.2009 N 03-05-05-05/11)

*?! Рекомендую: учитывать, что реально действующими являются письма Минфина сопровождаемые именно письмом ФНС.*

**2. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.**

! Федеральная налоговая служба, как орган, осуществляющий функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в силу прямого указания, содержащегося в пункте 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации, не имеет права издавать нормативные правовые акты. Подпунктом 1 пункта 1 статьи 6 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим настоящему Кодексу, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с настоящим Кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов.

(Решение ВАС РФ от 19.03.2010 по делу N ВАС-9507/09)

*?! Рекомендую: применять данное Решение именно при наличии противоречий.*

## **Статья 5. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени**

**1. Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.**

**Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.**

**Федеральные законы, вносящие изменения в настоящий Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.**

**Акты законодательства о налогах и сборах, указанные в пунктах 3 и 4 настоящей статьи, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это.**

! При решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании пункта 1 статьи 5 Кодекса такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта. Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности,

сти, дата вступления в силу соответствующего акта законодательства о налогах должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

**2. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.**

! Федеральным законом от 28.12.2010 N 395-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее – Закон N 395-ФЗ) внесены изменения в п. 8 ст. 271, п. 10 ст. 272 Кодекса и абз. 3 ст. 316 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). Из положений п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 Кодекса следует, что доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату признания соответствующего дохода (расхода). Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности, при совершении операций с таким имуществом, прекращении (исполнении) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше. Согласно абз. 3 ст. 316 Кодекса, в случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации. В случае получения аванса, задатка налогоплательщиком, определяющим доходы и расходы по методу начисления, сумма выручки от реализации в части, приходящейся на аванс, задаток, определяется по официальному курсу, установленному Банком России на дату получения аванса, задатка. На основании п. 3 ст. 5 Закона N 395-ФЗ положения п. 8 ст. 271 Кодекса, п. 10 ст. 272 Кодекса и абз. 3 ст. 316 Кодекса распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2010 г. Также следует учитывать, что в соответствии с п. 11 ст. 250 и пп. 5 п. 1 ст. 265 Кодекса при перечислении денежных средств в иностранной валюте в порядке предварительной оплаты суммы выданных (полученных) авансов при применении метода начисления не переоцениваются в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации. Приведенная выше редакция ст. ст. 250 и 265 Кодекса введена в действие Федеральным законом от 25.11.2009 N 281-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", вступившим в силу с 01.01.2010. Таким образом, изменения, внесенные в ст. ст. 271, 272 и 316 Кодекса, уточняют действовавший с 01.01.2010 порядок, в соответствии с которым авансы, выданные в иностранной валюте, не подлежали переоценке и пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату их получения (перечисления).

(Письмо Минфина РФ от 15.04.2011 N 03-03-06/1/241)

*?! Рекомендую: на самом деле данное письмо не основывается на законе и внесение изменений задним числом привело к ухудшению положения части налогоплательщиков и к улучшению другой части, но суды почему-то воспринимают всех налогоплательщиков как*

*ничто целое и ранее по таким неоднозначным изменениям налогоплательщики проигрывали. А вообще то законодатели прикрыли в данном случае брак Минфина России, так как НК РФ до принятия изменений устанавливал совершенно иной момент определения курса.*

**3. Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.**

! При применении норм об обратной силе актов законодательства о налогах и сборах судам необходимо учитывать, что пункт 3 статьи 5 НК РФ придает обратную силу не любым актам, улучшающим положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а лишь тем из них, которые устраняют или смягчают ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав названных выше лиц. При этом к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии защиты прав, могут быть отнесены, в частности, пункт 7 статьи 3, статьи 6, 108, 109, 111, пункт 1 статьи 112, статья 115 НК РФ.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

**4. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.**

! Учитывая изложенное, полагаем, что при отмене органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации результатов государственной кадастровой оценки земель за прошлые налоговые периоды и утверждении новых результатов государственной оценки земель нормативным актом, положения которого распространяются на прошлые налоговые периоды, вновь утвержденные результаты государственной кадастровой оценки земель применяются для перерасчета земельного налога, уплаченного за предыдущие налоговые периоды, в том случае, если улучшается положение налогоплательщика.

(Письмо Минфина РФ от 10.03.2011 N 03-05-04-02/20)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**5. Положения, предусмотренные настоящей статьей, распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления.**

! Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 03.02.2010 N 165-О-О правовое регулирование земельного налога носит комплексный характер и состоит из актов как налогового, так и земельного законодательства, которое используется для целей налогообложения. Нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации об утверждении кадастровой стоимости земельных участков в той части, в какой они во взаимосвязи с нормами ст. 390 и п. 1 ст. 391 Кодекса порождают правовые последствия для налогоплательщиков, действуют во времени в том порядке, какой определен федеральным законодателем для вступления в силу актов законодательства о налогах и сбо-

рах в Кодексе. Исходя из положений вышеназванного Определения Конституционного Суда Российской Федерации нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в силу прямого указания п. 5 ст. 5 Кодекса действуют во времени по правилам, предусмотренным данной статьей для актов законодательства о налогах и сборах. Таким образом, результаты государственной кадастровой оценки земель садоводческих, огороднических и дачных объединений Московской области и средний уровень кадастровой стоимости 1 кв. м земель садоводческих, огороднических и дачных объединений по муниципальным районам, городским округам Московской области, утвержденные Распоряжением N 121-РМ, должны применяться при исчислении земельного налога начиная с расчетов за 2011 г. При этом, по мнению Департамента, сроки предоставления территориальными органами Росреестра в налоговые органы сведений о земельных участках не влекут за собой изменения кадастровой стоимости, установленной на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

(Письмо Минфина РФ от 16.05.2011 N 03-05-04-02/45)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

## **Статья 6. Несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах настоящему Кодексу**

**1. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим настоящему Кодексу, если такой акт:**

**1) издан органом, не имеющим в соответствии с настоящим Кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;**

**2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, установленные настоящим Кодексом;**

**3) вводит обязанности, не предусмотренные настоящим Кодексом, или изменяет определенное настоящим Кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены настоящим Кодексом;**

**4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные настоящим Кодексом;**

**5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные настоящим Кодексом;**

**6) разрешает или допускает действия, запрещенные настоящим Кодексом;**

**7) изменяет установленные настоящим Кодексом основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены настоящим Кодексом;**

**8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в настоящем Кодексе, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в настоящем Кодексе;**

**9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений настоящего Кодекса.**

**2. Нормативные правовые акты о налогах и сборах, указанные в пункте 1 настоящей статьи, признаются не соответствующими настоящему Кодексу при наличии хотя бы одного из обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи.**

**3. Признание нормативного правового акта не соответствующим настоящему Кодексу осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Правительство Российской Федерации, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.**

**4. В отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее в настоящем Кодексе – Таможенный союз), применяются положения, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.**

! Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение по вопросу о соответствии нормативного правового акта представительного органа муниципального образования, устанавливающего налоговые ставки для исчисления земельного налога, Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – Кодекс) и сообщает, что согласно Положению "О Министерстве финансов Российской Федерации", утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, к компетенции Минфина России не относится проведение правовой экспертизы нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований.

(Письмо Минфина РФ от 15.04.2010 N 03-05-05-02/25)

?! *Рекомендую: обращаться в Прокуратуру.*

### **Статья 6.1. Порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах**

**1. Сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями.**

**2. Течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.**

! В связи с этим течение срока фактического нахождения иностранного гражданина на территории РФ начинается на следующий день после календарной даты, являющейся днем его прибытия на территорию РФ. Даты отъезда и прибытия на территорию РФ устанавливаются по отметкам пограничного контроля в документе, удостоверяющем личность гражданина.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 31.01.2007 N 28-11/008420)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

! Пунктом 1 ст. 86 Кодекса установлена обязанность банка сообщать об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) на бумажном носителе или в электронном виде в налоговый орган по месту своего нахождения в течение трех дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета. Полагаем, что течение установленного п. 1 ст. 86 Кодекса срока, в соответствии с п. 2 ст. 6.1 Кодекса, начинается на следующий день за днем открытия, закрытия или изменения реквизитов соответствующего счета в банке.

(Письмо Минфина РФ от 11.02.2011 N 03-02-07/1-45)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! В связи с изложенным и учитывая, что заявление об отказе от освобождения от налогообложения услуг, предусмотренных п.п. 29 и 30 ст. 149 Кодекса, представлено одновременно с налоговой декларацией за I квартал 2010 г., в независимости от принятой этим налогоплательщиком учетной политики, в которой он предусмотрел отказ от вышеназванного освобождения с 01.01.2010, указанный налогоплательщик вправе не применять освобождения, предусмотренные п.п. 29 и 30 ст. 149 Кодекса: – с 1 апреля (т. е. со II квартала), если заявление об отказе представлено 1 апреля 2010 г.; – 1 июля (т. е. с III квартала), если заявление об отказе представлено в период со 2 по 20 апреля. Поскольку, как следует из запроса, налогоплательщик в I квартале 2010 г. оказывал услуги, поименованные в п.п. 29 и 30 ст. 149 Кодекса, с налогом на добавленную стоимость, то сумма налога, предъявленная покупателям при их оказании, на основании п. 5 ст. 173 Кодекса, подлежит уплате в бюджет. При этом на основании п. 2 ст. 170 и п. 5 ст. 173 Кодекса право на вычет сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) у налогоплательщика отсутствует.

(Письмо ФНС РФ от 26.08.2010 N ШС-37-3/10064)

*?! Рекомендую: применять данное письмо налогоплательщикам – покупателям или заказчикам производящим вычет НДС, так как отмена льгот по п.2 статьи 149 НК РФ вообще невозможна, а по п.3 статьи 149 НК РФ возможна только если у Вас есть копия соответствующего письма.*

### **3. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока.**

**При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.**

! В соответствии с п. 3 ст. 310 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) 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 при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 Кодекса. При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников. Пунктом 1 ст. 312 Кодекса предусмотрено, что при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык. В п. 5.3 разд. II Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных Приказом МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150, даны разъяснения о том, что налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахож-

дения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов независимо от количества и регулярности таких выплат, видов выплаченных доходов и так далее. Разъяснено также, что в документе, подтверждающем постоянное местонахождение иностранной организации, должен быть указан конкретный период (календарный год), в отношении которого подтверждается постоянное местопребывание. Этот период должен соответствовать тому периоду, за который причитаются доходы, выплачиваемые иностранной организации. Таким образом, иностранная организация в целях ст. 312 Кодекса должна представлять подтверждение своего местонахождения в иностранном государстве применительно к календарному году, за который причитаются доходы, выплачиваемые данной иностранной организации. В целях налогообложения понятия "год" и "календарный год" различаются. Так, согласно ст. 6.1 Кодекса годом (кроме календарного) признается любой период времени, состоящий из 12 календарных месяцев, которые следуют подряд. Календарный год – это общепринятое понятие, обозначающее период времени с 1 января по 31 декабря. Следовательно, если документ, подтверждающий постоянное местопребывание иностранной организации, оформленный соответствующим образом, датирован августом 2010 г., то такой документ не подтверждает постоянное местопребывание иностранной организации в 2011 календарном году.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-03-06/2/87)

*?! Рекомендую: не получив действующее подтверждение не устранять двойное налогообложение.*

**4. Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока.**

При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года.

**5. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока.**

Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

**6. Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.**

! В соответствии с п. 1 ст. 11 Кодекса и ст. 111 Трудового кодекса Российской Федерации общим выходным днем является воскресенье. Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка. Согласно п. 18 Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18.01.2008 N 9н, прием налогоплательщиков (их представителей) при исполнении государственной функции осуществляется ежедневно (с понедельника по пятницу), кроме выходных и праздничных дней, в течение рабочего дня без обеденного перерыва. При этом руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, исполняющего государственную функцию, в случае необходимости вправе принять решение о

продлении времени приема налогоплательщиков (их представителей) при их обращении лично в налоговый орган и (или) продлить время работы телефонной справочной службы налогового органа в рабочие дни до 20.00 часов и (или) организовать работу телефонной справочной службы налогового органа в один из выходных дней до 15.00 часов. Таким образом, в соответствии с п. 7 ст. 6.1 Кодекса в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день, в данном случае понедельник.

(Письмо Минфина РФ от 22.07.2011 N 03-02-07/1-180)

*?! Рекомендую: не тянуть со сдачей декларации, если субботы будут рабочими, данное письмо может и не помочь.*

**7. В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.**

**8. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока.**

**Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.**

## **Статья 7. Действие международных договоров по вопросам налогообложения**

**Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.**

% Постановление Правительства РФ от 22.07.2006 N 455 "Об утверждении Правил применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительскими, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации"

% Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе"; Протокол от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе"; Протокол от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе".

% Письмо> ФНС РФ от 15.01.2009 N ВЕ-22-2/20@ "О направлении Перечня действующих двусторонних договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения"

## Статья 8. Понятие налога и сбора

**1. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.**

! Таким образом, налоговые агенты не вправе за счет собственных средств уплачивать сумму налога на доходы иностранной организации от источников в Российской Федерации вместо налогоплательщика.

(Письмо Минфина РФ от 14.10.2008 N 03-08-05)

*?! Рекомендую: применять данное письмо обязательно, так как теперь налоговых агентов можно штрафовать не только за не перечисление налога, но и за не удержание, даже если нало перечислен своевременно.*

**2. Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).**

! Положения статей 8 и 333.16 и подпункта 36 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации в системе действующего правового регулирования означают, что государственная пошлина является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий, к каковым приравнена выдача документов, включая водительские удостоверения. (Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2007 N 326-О-П)

## Статья 9. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с настоящим Кодексом налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации);

5) утратил силу с 1 января 2007 года;

6) утратил силу;

7) утратил силу с 1 января 2007 года;

8) утратил силу.

! До введения в действие глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации о налогах и сборах, предусмотренных пунктом 7 статьи 1 настоящего Федерального закона, ссылки в пунктах 1 и 2 статьи 9, пункте 1 статьи 11, статьях 12, 19 и 25, пункте 1 статьи 38, статьях 39 и 53, пункте 3 статьи 56, пункте 3 статьи 57, пунктах 1 и 4 статьи 58 Налогового кодекса Российской Федерации на положения указанного Кодекса приравниваются к ссылкам на акты законодательства Российской Федерации о соответствующих налогах, принятые до дня вступления в силу настоящего Федерального закона. (Федеральный закон от 29.07.2004 N 95-ФЗ)

## **Статья 10. Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах**

**1. Порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14, 15 настоящего Кодекса.**

**2. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации.**

! Пунктом 2 ст. 10 Кодекса предусмотрено, что производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения, ведется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях. Непредставление в установленный законодательством о залогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан и должностных лиц в соответствии с п. 1 ст. 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-02-07/1-179)

*?! Рекомендую: непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей; на должностных лиц – от трехсот до пятисот рублей.*

**3. Утратил силу.**

## **Статья 11. Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе**

**1. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

! В соответствии с п. 28 ст. 217 Кодекса не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей, не превышающая 4000 руб. Согласно п. 1 ст. 572 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом.

(Письмо Минфина РФ от 09.02.2011 N 03-04-06/10-21)

*?! Рекомендую: так как договор дарения движимого имущества должен быть совершен в письменной форме в случаях, когда дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает три тысячи рублей или договор содержит обещание дарения в будущем, предусмотреть в оферте по раздаче призов что наличие этого договора заменяется акцептом оферты путем росписи при получении.*

! Под расходами на проведение ремонта (текущего, среднего и капитального) подразумевается стоимость работ по поддержанию объектов основных фондов в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования, не приводящих к улучшению первоначальных нормативных показателей функционирования. Текущим ремонтом принято считать ремонт, осуществляемый с периодичностью менее одного года для поддержания объектов основных фондов в рабочем состоянии. При капитальном ремонте зданий и сооружений производится замена изношенных конструкций и деталей или смена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей и т. п.). Кроме того, восстановление основных фондов осуществляется посредством модернизации и реконструкции. В отличие от расходов на ремонт затраты на модернизацию и реконструкцию улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (качество применения и т. п.) объектов основных фондов. Эти затраты после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость таких объектов и относятся на добавочный капитал организации. В зависимости от состава работ, связанных с восстановлением объектов основных средств, после их завершения принимается решение об отнесении стоимости выполненных работ на себестоимость продукции (работ, услуг) или на счет учета капитальных вложений (если осуществляется реконструкция или модернизация объектов).

(Письмо Госкомстата РФ от 09.04.2001 N МС-1-23/1480)

*?! Рекомендую: при ремонте составлять аналог дефектной ведомости, с учетом вышеприведенного письма.*

**2. Для целей настоящего Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах используются следующие понятия:**

**организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее – российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (далее – иностранные организации);**

! Местом реализации услуг по организации и сопровождению перевозок, в том числе из Российской Федерации в иностранные государства, оказываемых представительством иностранной организации на территории Российской Федерации, по нашему мнению, территория Российской Федерации не признается, и такие услуги объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации не являются.

(Письмо Минфина РФ от 11.04.2011 N 03-07-08/108)

?! *Рекомендую: не применять данное письмо, так как оно частично противоречит п.2 статьи 148 НК РФ.*

! В соответствии с пп. 14 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Согласно ст. 11 Кодекса для целей Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Российская Федерация, которая имеет акции в акционерном обществе и осуществляет права акционера через уполномоченный орган, не подпадает под понятие "организация" в целях применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Учитывая изложенное, открытое акционерное общество, в котором 100 % уставного капитала принадлежит Российской Федерации в лице уполномоченного органа, вправе применять упрощенную систему налогообложения при соблюдении условий, установленных гл. 26.2 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 01.04.2011 N 03-11-06/2/43)

?! *Рекомендую: применять данное письмо, но, при наступлении сроков, направить письменный запрос – перевели ли Вас на упрощенную систему налогообложения.*

**физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;**

**индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящим Кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями;**

! Индивидуальный предприниматель вправе уменьшить полученные доходы на сумму уплаченных процентов по кредитному договору при соблюдении определенных условий, а именно: на момент заключения кредитного договора заемщик – физическое лицо должен быть зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя; проценты должны подтверждаться договором кредита, оформленным в соответствии с нормами гражданского законодательства; полученные средства по кредитному договору должны быть направлены на выполнение хозяйственных операций в рамках предпринимательской деятельности, а сами операции подтверждаться документально.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 05.12.2008 N 18–14/2/113743@)

*?! Рекомендую: устранить противоречия по получению займа, указав банку, что заемщик теперь индивидуальный предприниматель.*

! В случае если реализация недвижимого имущества осуществляется индивидуальным предпринимателем в рамках предпринимательской деятельности, то такая реализация облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

(Письмо Минфина РФ от 26.09.2008 N 03-07-14/52)

*?! Рекомендую: контролировать виды деятельности индивидуального предпринимателя указанные при регистрации.*

! На физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, распространяется режим налогообложения, установленный Кодексом для индивидуальных предпринимателей.

(Письмо Минфина РФ от 07.04.2008 N 03-02-07/2-63)

*?! Рекомендую: не забывать про уголовную ответственность установленную статьей 171 УК РФ.*

#### **лица (лицо) – организации и (или) физические лица;**

! На основании пп. 11 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации имущество, полученное российской организацией безвозмездно от физического лица, не признается доходом в целях исчисления налога на прибыль организаций, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. Согласно п. 2 ст. 11 Кодекса для целей Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах под лицами (лицом) понимаются организации и (или) физические лица. Как следует из письма, налогоплательщик получает безвозмездно от единственного учредителя спецодежду и передает ее в течение одного года после получения сотрудникам организации в собственность. Учитывая изложенное, считаем, что сотрудники организации, которым передается спецодежда, полученная безвозмездно от учредителя, являются по отношению к налогоплательщику "третьими лицами" по смыслу ст. 251 Кодекса. Таким образом, стоимость такой спецодежды организация обязана включить в состав доходов для целей налогообложения прибыли.

(Письмо Минфина РФ от 18.10.2010 N 03-03-06/1/650)

*?! Рекомендую: применять данное письмо и при других операциях с работниками.*

#### **банки (банк) – коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации;**

! В соответствии с п. 1 ст. 273 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Понятие "банк" содержится в ст. 11 НК РФ. Таким образом, налогоплательщик, не являю-

щийся банком, имеет право применять кассовый метод при соблюдении условий, установленных ст. 273 НК РФ.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-03-06/1/329)

**счета (счет) – расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты;**

! Индивидуальным предпринимателям открываются в банках счета в соответствии с гражданским и банковским законодательством Российской Федерации и нормативными актами Центрального банка Российской Федерации. Для открытия банковского счета индивидуальному предпринимателю в банк представляются свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (п. 1 ст. 86 Кодекса) и другие документы, предусмотренные нормативными актами Центрального банка Российской Федерации, в том числе свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. На основании Правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, утвержденных Положением от 26.03.2007 N 302-П Центрального банка Российской Федерации, на указанных счетах банки учитывают поступления и расходования денежных сумм физических лиц – индивидуальных предпринимателей.

(Письмо Минфина РФ от 07.02.2011 N 03-02-08/12)

*?! Рекомендую: не использовать счета физического лица в предпринимательской деятельности.*

! Учитывая, что специальный транзитный валютный счет не обладает признаками счета, определенного п. 2 ст. 11 Кодекса, у налогоплательщиков-организаций отсутствует обязанность сообщать в налоговые органы об открытии (закрытии) указанного счета.

(Письмо Минфина РФ от 17.11.2010 N 03-02-07/1-536)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**лицевые счета – счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;**

! Нормы ст. ст. 46, 76 и 86 Кодекса не распространяются на лицевые счета, открытые бюджетным учреждениям для учета операций со средствами во временном распоряжении. В пп. 1 п. 2 ст. 45 Кодекса закреплено положение, устанавливающее судебный порядок взыскания налога с организации, которой открыт лицевой счет.

(Письмо Минфина РФ от 25.10.2007 N 03-02-07/1-447)

**счета Федерального казначейства – счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации;**

**источник выплаты доходов налогоплательщику – организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход;**

! В соответствии с п. 2 ст. 11 Кодекса источником выплаты доходов налогоплательщику признаются организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход. В рассматриваемом случае Банк не является источником выплаты денежных средств, а только обеспечивает их перечисление в рамках системы электронных расчетов между организатором этой системы и физическими лицами. Следовательно, в отношении таких денежных средств Банк не является налоговым агентом.

(Письмо Минфина РФ от 11.03.2009 N 03-04-06-01/53)

*?! Рекомендую: применять данное письмо при проведении рекламных акций для целей налогообложения НДФЛ.*

**недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок;**

! Таким образом, принятие судом обеспечительных мер не означает признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной и отсутствия недоимки, а лишь приостанавливает действия налоговых органов по ее взысканию.

(Письмо Минфина РФ от 14.04.2010 N 03-02-07/1-162)

**свидетельство о постановке на учет в налоговом органе – документ, подтверждающий постановку на учет российской организации, иностранной организации, физического лица в налоговом органе соответственно по месту нахождения российской организации, месту нахождения международной организации, по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории Российской Федерации через свое обособленное подразделение, по месту жительства физического лица;**

**уведомление о постановке на учет в налоговом органе – документ, подтверждающий постановку на учет в налоговом органе организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, по основаниям, установленным настоящим Кодексом, за исключением оснований, по которым настоящим Кодексом предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;**

**сезонное производство – производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий;**

**место нахождения обособленного подразделения российской организации – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение;**

**место жительства физического лица – адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. При отсутствии у физического лица места жительства на территории Российской Федерации для целей настоящего Кодекса место жительства может определяться по просьбе этого физического лица по месту его пребывания. При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно по адресу (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номер дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистри-**

**ровано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;**

! В случае регистрации индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства и в налоговом органе по месту осуществления деятельности, переведенной на систему налогообложения в виде ЕНВД, где он является налоговым агентом, в отношении доходов наемных работников, привлеченных им для осуществления деятельности, он обязан уплачивать НДФЛ, удержанный из доходов данных работников, по месту постановки на учет в качестве плательщика ЕНВД.

(Письмо ФНС России от 19.06.2009 N 3-5-03/837@)

*?! Рекомендую: применять данное письмо с учетом разделения работников между видами деятельности.*

! На основании ст. 3 Закона Российской Федерации от 25.06.1993 N 5242-1 "О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства в пределах Российской Федерации" граждане Российской Федерации обязаны регистрироваться по месту жительства и по месту пребывания в пределах Российской Федерации. Для целей указанного Закона под местом жительства понимается жилой дом, квартира, служебное жилое помещение, специализированные дома (общежитие, гостиница-приют, дом маневренного фонда, специальный дом для одиноких престарелых, дом-интернат для инвалидов, ветеранов и другие), а также иное жилое помещение, в котором гражданин постоянно или преимущественно проживает в качестве собственника по договору найма (поднайма), договору аренды либо на иных основаниях, предусмотренных законодательством Российской Федерации (абз. 3 ст. 2 Закона Российской Федерации от 25.06.1993 N 5242-1). Кроме того, для целей указанного Закона местом пребывания является гостиница, санаторий, дом отдыха, пансионат, кемпинг, туристская база, больница, другое подобное учреждение, а также жилое помещение, не являющееся местом жительства гражданина, в которых он проживает временно (абз. 2 ст. 2 Закона Российской Федерации от 25.06.1993 N 5242-1). Регистрация и снятие граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту жительства и по месту пребывания в пределах Российской Федерации осуществляются в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.07.1995 N 713. Учитывая изложенное, полагаем, что при наличии места жительства либо места пребывания на территории Российской Федерации, по которому физическое лицо зарегистрировано в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, физическое лицо вправе обратиться в налоговый орган по месту жительства либо месту пребывания с просьбой о постановке на учет на основании п. 2 ст. 11 и п. 7.1 ст. 83 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 23.01.2009 N 03-02-08-8)

! В случае если физическое лицо подает заявление о постановке его на учет в налоговом органе по месту пребывания, налоговый орган обязан осуществить постановку на учет этого физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось) или уведомление о постановке на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 84 Кодекса). Минфином России в пределах компетенции, определенной п. 1 ст. 83 Кодекса, утвержден Приказ от 21.10.2010 N 129н "Особенности учета в налоговых органах физических лиц – иностранных граждан, не являющихся индивидуальными предпринимателями". Кодексом и указанным Приказом не предусмотрен учет в налоговом органе физического лица по месту нахождения его работодателя. В случае возникновения у налогоплательщиков затрудне-

ний с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом (п. 9 ст. 83 Кодекса).

(Письмо Минфина РФ от 08.11.2010 N 03-02-07/1-509)

*?! Рекомендую: не забывать о соблюдении миграционного законодательства, если работник не у Вас, то где он?*

**обособленное подразделение организации – любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца;**

! Подпунктом 1 п. 3 ст. 346.12 Кодекса установлено, что не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства. Поскольку законодательство о налогах и сборах не содержит определения понятий "филиал" и "представительство" для целей налогообложения, то на основании ст. 11 Кодекса в подобной ситуации институты, понятия и термины гражданского и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом. Из ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации следует, что представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Следовательно, если организация создала обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством, и не указала его в качестве таковых в своих учредительных документах, то она вправе применять упрощенную систему налогообложения при условии соблюдения норм гл. 26.2 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 16.05.2011 N 03-11-06/2/76)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! Статьей 209 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – Трудовой кодекс) рабочее место определяется как место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. В Решении Арбитражного суда г. Москвы от 01.06.2007 N А40-10267/07-141-57, Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 07.10.2002 N А26-3503/02-02-07/160 и ФАС Московского округа от 30.07.2004 N КА-А41/6389-04 указывается, что под оборудованием стационарного рабочего места подразумевается создание условий для исполнения трудовых обязанностей, а также само исполнение таких обязанностей. Согласно ст. ст. 16, 20 Трудового кодекса работником признается физическое лицо, вступившее с работодателем в трудовые отношения, которые возникают между ними на основании трудового договора, заключенного в соответствии с Трудовым кодексом. Согласно ст. 57 Трудового кодекса обязательными для включения в трудовой договор являются в том числе следующие условия: место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, –

место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения. В соответствии со ст. 310 Трудового кодекса надомниками считаются лица, заключившие трудовой договор о выполнении работы на дому из материалов и с использованием инструментов и механизмов, выделяемых работодателем либо приобретаемых надомником за свой счет. В соответствии с п. 1 ст. 17 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее – Жилищный кодекс) жилое помещение предназначено для проживания граждан. В соответствии с п. 2 ст. 17 Жилищного кодекса допускается использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности проживающими в нем на законных основаниях гражданами, если это не нарушает права и законные интересы других граждан, а также требования, которым должно отвечать жилое помещение. Согласно п. 9 ст. 83 Кодекса в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Учитывая изложенное, ООО необходимо представить в налоговый орган по месту нахождения организации (либо в налоговый орган по месту осуществления деятельности работника) документы, на основании которых осуществляется деятельность вне места расположения организации, в том числе договор, заключенный между организацией и работником, и исходя из анализа представленных документов налоговый орган должен сделать вывод о признании (непризнании) деятельности работника в качестве представителя организации обособленным подразделением организации.

(Письмо ФНС РФ от 18.01.2011 N ПА-4-6/449)

*?! Рекомендую: не согласен с данным письмом, так как согласно Трудового кодекса местом работы надомника является место нахождения работодателя.*

! Следовательно, в случае направления работников организации в командировки для выполнения производственного задания – строительных работ сроком на 11 месяцев обособленное подразделение по месту нахождения работников в командировке не создается.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 28.10.2010 N 16-15/113452@)

*?! Рекомендую: командировка требует обязательного наличия принимающей стороны.*

! На основании изложенного банкомат не подпадает под определение рабочего места и, следовательно, не является обособленным подразделением организации, что, таким образом, не приводит к возникновению обязанности у организации по постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения своего обособленного подразделения.

(Письмо ФНС РФ от 29.12.2006 N ШТ-6-09/1275@)

*?! Рекомендую: противоречия возникают по складам, где кладовщики выезжают на выдачу материалов, предлагаю воспользоваться данным письмом.*

! В определении обособленного подразделения, приведенном в статье 11 Кодекса, одним из критериев такого подразделения действительно значится оборудование стационарных рабочих мест. Но следует учитывать, что это поглощает понятие одного оборудованного стационарного рабочего места. Кроме того, в определении словосочетание "рабочее место" употребляется и в единственном числе, что было бы неправильным по смысловой нагрузке в случае, если законодатель не считал обособленным подразделением организации подразделение, состоящее из одного рабочего места. Учитывая вышеизложенное, создание рабочего места организацией вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе организации по месту нахождения обособленного подразделения. Дополнительно сообщается, что в Постановлении ФАС Московского округа от 23.01.2003 N КА-А41/9052-02 судом не ставится под сомнение необходимость постановки на учет в налоговом органе обособленного подразделения в случае, если оборудовано одно стационарное рабочее место.

(Письмо МНС РФ от 29.04.2004 N 09-3-02/1912)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**учетная политика для целей налогообложения – выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых настоящим Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика;**

! Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения, в соответствии с абз. 6 ст. 313 НК РФ, осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. При этом решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода. В рассматриваемом случае налогоплательщик принимает решение о внесении изменений в учетную политику в части порядка признания расходов в виде процентов. По нашему мнению, указанный новый порядок распространяется на расходы в виде процентов, возникшие с начала нового налогового периода, вне зависимости от даты возникновения соответствующего обязательства.

(Письмо Минфина РФ от 09.11.2010 N 03-03-06/2/191)

*?! Рекомендую: данное письмо противоречит п.12 статьи 167 НК РФ, поэтому лучше доказывать отсутствие сопоставимых долговых обязательств.*

**территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, – территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права.**

**((коэффициент-дефлятор – коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав настоящего Кодекса в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты-дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и подлежат официальному опубликованию в "Российской газете" не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты-дефляторы.**

))) 01.01.13– Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ – внесены изменения по специальным налоговым режимам – дано определение коэффициента-дефлятора. (п.2 ст.11)

**3. Понятия "налогоплательщик", "объект налогообложения", "налоговая база", "налоговый период" и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях настоящего Кодекса.**

**4. В отношениях, возникающих в связи с взиманием налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, используются понятия, определенные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, а в части, не урегулированной им, – настоящим Кодексом.**

**5. Правила, предусмотренные частью первой настоящего Кодекса в отношении банков, распространяются на Центральный банк Российской Федерации и государственную корпорацию "Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)".**

## **Глава 2. Система налогов и сборов в Российской Федерации**

### **Статья 12. Виды налогов и сборов в Российской Федерации.**

#### **Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов**

**1. В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.**

**2. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены настоящим Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи.**

**3. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи.**

**Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.**

**При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены настоящим Кодексом. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются настоящим Кодексом.**

**Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.**

**! В силу ст. ст. 12 и 372 Кодекса установление и изменение налоговой базы и порядка ее определения по налогу на имущество организаций является прерогативой органа законодательной (представительной) власти Российской Федерации. Согласно правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации законодательный орган субъекта Российской Федерации не вправе разрешать вопросы, урегулированные нормами законодательства Российской Феде-**

рации о налогах и сборах (Определения ВС РФ от 28.07.2010 N 1-Г10-14, от 12.12.2007 N 91-Г07-27).

(Письмо Минфина РФ от 10.03.2011 N 03-05-04-01/05)

**4. Местными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено настоящим пунктом и пунктом 7 настоящей статьи.**

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются настоящим Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено пунктом 7 настоящей статьи. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с настоящим Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены настоящим Кодексом. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются настоящим Кодексом.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

! На основании п. 3 ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются Налоговым кодексом Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Статьей 4 Закона Российской Федерации от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических

лиц" (далее – Закон N 2003-1) установлены налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, действующие на всей территории Российской Федерации. Так, на основании п. 2 ст. 4 Закона N 2003-1 налог на строения, помещения и сооружения не уплачивается пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации. При этом ограничения по применению налоговых льгот в зависимости от стоимости принадлежащего гражданам имущества и (или) количества такого имущества Законом N 2003-1 не установлены. Учитывая изложенное, пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации, освобождаются от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении всех объектов, находящихся в их собственности. Вышеуказанные нормы законодательства Российской Федерации о налоге на имущество физических лиц имеют прямое действие на территории Российской Федерации и не могут быть изменены (отмены) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

(Письмо Минфина РФ от 03.12.2010 N 03-05-04-01/54)

**5. Федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются настоящим Кодексом.**

**6. Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом.**

**7. Настоящим Кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 настоящего Кодекса, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.**

**Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в статьях 13–15 настоящего Кодекса.**

### **Статья 13. Федеральные налоги и сборы**

**К федеральным налогам и сборам относятся:**

- 1) налог на добавленную стоимость;**
- 2) акцизы;**
- 3) налог на доходы физических лиц;**
- 4) утратил силу с 1 января 2010 года;**
- 5) налог на прибыль организаций;**
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;**
- 7) утратил силу;**
- 8) водный налог;**
- 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;**
- 10) государственная пошлина.**

! В соответствии с п. 10 ст. 13 и со ст. 333.16 Кодекса государственная пошлина относится к федеральному сбору, взимаемому с организаций и физических лиц при их обращении, в частности, в государственные органы. Следовательно, на операции по списанию денежных средств в счет уплаты государственной пошлины не распространяется действие решения нало-

гового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора) в банке.

(Письмо Минфина РФ от 05.04.2011 N 03-02-07/1-106)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! В силу п. 1 ст. 78 Кодекса зачет сумм излишне уплаченных налогоплательщиком федеральных налогов производится в счет погашения недоимки, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо в счет предстоящих платежей этого налогоплательщика по федеральным налогам. Департамент полагает, что сумма налога на доходы физических лиц, излишне удержанная с доходов налогоплательщиков и перечисленная в бюджетную систему Российской Федерации организацией – налоговым агентом, не может быть зачтена в счет исполнения этой организацией-налогоплательщиком ее обязанности по уплате налогов.

(Письмо Минфина РФ от 23.11.2010 N 03-02-07/1-543)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

## **Статья 14. Региональные налоги**

**К региональным налогам относятся:**

- 1) налог на имущество организаций;**
- 2) налог на игорный бизнес;**
- 3) транспортный налог.**

## **Статья 15. Местные налоги**

**К местным налогам относятся:**

- 1) земельный налог;**
- 2) налог на имущество физических лиц.**

! Согласно ст. 394 Налогового кодекса налоговые ставки для исчисления земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в пределах, установленных п. 1 ст. 394 Кодекса. При этом допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категории земель и (или) разрешенного использования земельного участка. Учитывая изложенное, решение вопросов, связанных с установлением конкретных налоговых ставок по земельному налогу для субъектов малого и среднего предпринимательства, находится в компетенции представительных органов муниципальных образований (законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которых располагаются земельные участки, принадлежащие субъектам малого и среднего предпринимательства.

(Письмо Минэкономразвития РФ от 22.03.2011 N Д05-813)

## **Статья 16. Информация о налогах**

**Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов Российской Федерации и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю**

**и надзору в области налогов и сборов, а также в финансовые органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы.**

## **Статья 17. Общие условия установления налогов и сборов**

**1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:**

- объект налогообложения;**
- налоговая база;**
- налоговый период;**
- налоговая ставка;**
- порядок исчисления налога;**
- порядок и сроки уплаты налога.**

! В гл. 31 "Земельный налог" Кодекса все элементы, указанные в ст. 17 Кодекса, определены, в том числе налоговая база и налоговый период, что подтверждено, в частности, в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.05.2009 N 1047-О-О.

(Письмо Минфина РФ от 12.05.2011 N 03-05-06-02/44)

**2. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.**

! Необходимо отметить, что в соответствии с положениями ст. 17 Кодекса налоговая льгота не является обязательным элементом налогообложения.

(Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 N 03-05-04-01/42)

**3. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.**

! Вместе с тем иные обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами, а также не подпадающие под данное Налоговым кодексом Российской Федерации определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых, но по своей сути представляющие собой именно фискальные сборы, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции Российской Федерации и развивающих ее доктринальных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации об условиях надлежащего установления налогов и сборов, конкретизированных законодателем применительно к сборам, в частности, в п. 3 ст. 17 Налогового кодекса Российской Федерации, которая приобретает тем самым универсальный характер.

(Письмо Минфина РФ от 21.04.2011 N 03-05-05-03/11)

## **Статья 18. Специальные налоговые режимы**

**1. Специальные налоговые режимы устанавливаются настоящим Кодексом и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах.**

**Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13–15 настоящего Кодекса.**

! Таким образом, временное неиспользование имущества в предпринимательской деятельности в течение налогового периода, в частности, отсутствие договоров аренды, ремонт помещения и т. п., а также использование имущества (его части) для управленческих нужд индивидуального предпринимателя не рассматриваются как использование этого имущества в целях, отличных от предпринимательской деятельности. Поскольку в Законе N 2003-1 не определены сроки представления документов, подтверждающих право индивидуального предпринимателя на освобождение от обязанности по уплате налога на имущество физических лиц, то такие документы представляются в сроки, которые позволяют налоговому органу исчислить сумму налога и до 1 августа направить налогоплательщику уведомление о его уплате. Проверка фактического использования индивидуальными предпринимателями имущества в предпринимательской деятельности проводится налоговыми органами в рамках налогового контроля.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 12.03.2010 N 20–12/2/025850@)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

## **2. К специальным налоговым режимам относятся:**

**1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);**

**2) упрощенная система налогообложения;**

**3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;**

**4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;**

**(((5) патентная система налогообложения.**

))) 01.01.13– Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ – внесены изменения по специальным налоговым режимам – обособлена патентная система налогообложения. (п.2 ст.18)

! Таким образом, если организация осуществляет несколько видов деятельности, один из которых подпадает под обложение ЕНВД, то она обязана вести раздельный учет доходов и расходов, относящихся к указанным видам деятельности, и определять налоговую базу для целей исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 НК РФ.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 10.10.2007 N 20–12/096589)

*?! Рекомендую: применять данное письмо и по другим налогам, а также по страховым взносам.*

## **Раздел II. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях**

### **Глава 3. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты**

#### **Статья 19. Налогоплательщики и плательщики сборов**

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.**

**В порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.**

! В соответствии с Кодексом с 1 января 1999 года филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. В связи с этим судам необходимо иметь в виду, что с 1 января 1999 года ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство) (статья 9 ввводного Закона). (Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

*?! Рекомендую: вести полноценный контроль за своими подразделениями.*

! В соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик должен самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах. При этом налоговым законодательством РФ и указанным Положением не предусмотрено возможности уплаты налога за налогоплательщика третьими лицами.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 05.07.2010 N 16–15/070214)

*?! Рекомендую: по госпошлине учесть возможность представительства в налоговых правоотношениях.*

#### **Статья 20. Взаимозависимые лица**

**1. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:**

**1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных**

**организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;**

! Головная организация и ее подразделения в целях налогообложения признаются взаимозависимыми лицами. Таким образом, при оказании услуг взаимозависимыми лицами следует руководствоваться положениями ст. 40 Кодекса. Так, согласно п. 4 ст. 40 Кодекса рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

(Письмо Минфина РФ от 18.08.2009 N 03-03-06/2/155)

**2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;**

! Вместе с тем к указанным сделкам продажи (покупки) иностранной валюты в установленных случаях могут применяться положения ст. ст. 20, 40 и 212 Кодекса при сделках с лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику – физическому лицу, при отклонении курса продажи (покупки) иностранной валюты сотрудникам банка более чем на 20 процентов от курса продажи (покупки) иностранной валюты иным лицам.

(Письмо Минфина РФ от 04.07.2008 N 03-04-06-01/186)

**3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.**

! При этом следует иметь в виду, что в соответствии с абз. 26 пп. 2 п. 1 ст. 220 Кодекса имущественный налоговый вычет, предусмотренный данным подпунктом, не применяется в случаях, если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со ст. 20 Кодекса. Таким образом, если сделка совершается между физическими лицами (матерью, сыном, невесткой), являющимися взаимозависимыми, то имущественный налоговый вычет не применяется.

(Письмо Минфина РФ от 13.04.2011 N 03-04-05/7-251)

! К понятию "отношения свойства" можно отнести отношения, возникающие в связи с заключением брака между супругами и родственниками другого супруга, а также между родственниками супругов. Таким образом, лица, состоящие в отношениях родства или свойства, признаются взаимозависимыми в силу закона, а не в силу решения суда и исключение Федеральным законом N 284-ФЗ ссылки на п. 2 ст. 20 Кодекса при определении взаимозависимых лиц носило технический характер. Учитывая изложенное, к лицам, состоящим в родственных отношениях и совершающим между собой сделку купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, имущественный налоговый вычет не применялся и до вступления в силу Федерального закона N 284-ФЗ.

(Письмо Минфина РФ от 27.07.2005 N 03-05-01-04/250)

! В соответствии с пунктом 1 статьи 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Подпунктом 3 пункта 1 статьи 20 НК РФ установлено, что взаимозависимыми

мыми признаются в том числе лица, состоящие в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Согласно пункту 2 статьи 3 Семейного кодекса РФ семейное законодательство состоит из СК РФ и принимаемых в соответствии с ним других федеральных законов, а также законов субъектов РФ. В статье 14 Семейного кодекса РФ, устанавливающей обстоятельства, препятствующие заключению брака, близкими родственниками признаются родственники по прямой восходящей и нисходящей линии (родители и дети, дедушки, бабушки и внуки), полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры. Таким образом, племянник в соответствии с нормами Семейного кодекса РФ не является близким родственником своего дяди.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 27.08.2010 N 20–14/4/090487@)

**2. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).**

! Так, в Информационном письме от 17.03.2003 N 71 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал, что в случае, если характер взаимосвязи покупателя и продавца свидетельствует о возможном влиянии этой связи на условия и результаты сделки, они должны быть признаны взаимозависимыми лицами в смысле п. 2 ст. 20 Кодекса и в целях применения положений ст. 40 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 30.09.2010 N 03-02-07/1-437)

## **Статья 21. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

### **1. Налогоплательщики имеют право:**

**1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;**

! Подпунктом 1 пункта 1 статьи 21 Кодекса определено, что налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Этому праву корреспондирует обязанность налоговых органов по бесплатному предоставлению такой информации налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам, предусмотренная подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 Кодекса. Механизм реализации права налогоплательщика на получение указанной информации определен Административным регламентом Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязан-

ностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлении форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18.01.2008 N 9н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 14.04.2008 N 115).

(Письмо ФНС РФ от 06.04.2011 N KE-4-3/5392@)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! В случае если работники налоговых органов выступают на семинарах, которые проводятся не по инициативе налоговых органов и не организуются ими, лекторы на таких семинарах не представляют налоговые органы, а выступают как независимые эксперты, их разъяснения не являются разъяснениями уполномоченных должностных лиц налоговых органов, данными в пределах их компетенции. Такие разъяснения не относятся к разъяснениям, указанным в п. 8 ст. 75 и пп. 3 п. 1 ст. 111 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 17.03.2011 N 03-02-08/28)

*?! Рекомендую: применять данное письмо с учетом того, что все точки зрения на семинарах должны основываться на законодательстве.*

! В случае возникновения у налогоплательщика затруднений при исполнении обязанностей, предусмотренных ст. 83 Кодекса, налогоплательщик вправе в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 21 и п. 9 ст. 83 Кодекса обратиться в налоговый орган по месту учета в целях получения интересующей его бесплатной информации (в том числе в письменной форме).

(Письмо Минфина РФ от 24.01.2011 N 03-02-07/1-21)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! При исполнении государственной функции по бесплатному информированию налогоплательщиков в соответствии с пп. 6 п. 22 Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения (утвержден Приказом Минфина России от 18.01.2008 N 9н) должностными лицами налоговых органов предоставляется, в частности, информация о формах и форматах налоговых деклараций (расчетов), порядке их заполнения, порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов).

(Письмо Минфина РФ от 12.01.2010 N 03-02-08/1)

! Если заявителем не соблюдены требования ст. 21 НК РФ (в части запроса информации у налогового органа по месту учета) и пп. 3 п. 12 Административного регламента, то поступившее интернет-обращение налогоплательщика с целью получения бесплатной информации в письменной форме в рамках налоговых правоотношений остается без рассмотрения.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 15.05.2009 N 16-15/048170)

**2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодатель-**

**ства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;**

! Регламентом организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, утвержденным приказом ФНС России от 09.09.2005 N САЭ-3-01/444@, установлен порядок индивидуального информирования налогоплательщиков в письменной форме.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 15.03.2007 N 09-17/022994)

*?! Рекомендую: применять данный Регламент.*

! В соответствии с Регламентом Минфина России, утвержденным Приказом Минфина России от 23.03.2005 N 45н, индивидуальные обращения граждан, поступившие в Министерство в соответствии с его компетенцией, рассматриваются в порядке, установленном разд. XI Регламента. В Министерстве, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций, а также обращения, относящиеся к вопросам правоприменительной практики. В Министерстве рассматриваются индивидуальные и коллективные обращения, поступающие в письменной форме, в форме сообщений по информационным системам общего пользования или в форме устного личного обращения к должностному лицу во время приема граждан. Для приема обращений в форме электронных сообщений (Интернет-обращений), как правило, применяется специализированное программное обеспечение, предусматривающее заполнение заявителем реквизитов, необходимых для работы с обращениями (п. п. 11.1 и 11.7 разд. XI Регламента).

(Письмо Минфина РФ от 07.11.2008 N 03-02-07/1-455)

*?! Рекомендую: при направлении запроса сразу же предлагать ответ, который Вас устраивает.*

**3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;**

! При этом в целях правомерного применения налоговой льготы налогоплательщику необходимо наличие оснований для ее применения и соблюдение порядка использования налоговой льготы.

(Письмо Минфина РФ от 22.01.2009 N 03-11-06/1/01)

**4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом;**

**5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;**

! В силу статей 21 и 78 Кодекса налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов и пеней. Статья 78 НК РФ регламентирует порядок реализации налогоплательщиком этого права, предоставляя ему возможность подать заявление о возврате указанных сумм либо о их зачете в счет предстоящих платежей или в счет имеющейся задолженности и одновременно обязывая налоговый орган рассмотреть такое заявление в соответствии с определенными названной статьей правилами и в установленные сроки принять по нему решение. Принимая во внимание положения статьи 78 Кодекса, судам

необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок. (Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

*?! Рекомендую: документировать обращение в налоговый орган.*

**5.1) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;**

**б) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;**

! Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов (п. 2 ст. 101 Кодекса). В соответствии с пп. 10 и 12 п. 1 ст. 21 Кодекса налогоплательщики вправе требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, а также обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц осуществляется в порядке, установленном гл. 19 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.07.2008 N 03-02-07/1-249)

**7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;**

**8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;**

**9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;**

! Налоговые органы вручают копии ненормативных правовых актов, принятых ими в отношении налогоплательщика-организации: законным представителям налогоплательщика-организации, сведения о которых содержатся в едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН); уполномоченным представителям налогоплательщика в случае наличия документального подтверждения их полномочий в соответствии с установленным порядком. Направление ненормативных правовых актов по месту нахождения филиала (представительства) организации осуществляется налоговыми органами, в которых организация поставлена на учет по следующим основаниям: по месту нахождения филиала (представительства) организации; по месту нахождения иных обособленных подразделений организации, относящихся к конкретному филиалу (представительству) организации; по месту нахождения принадлежащего организации недвижимого имущества и транспортных средств, относящихся к конкретному филиалу (представительству) организации. Направление ненормативных правовых актов по адресу места нахождения организации осуществляется налоговыми органами, в которых организация поставлена на учет по следующим основаниям: по месту нахождения организации; по месту нахождения обособленных подразделений организации и нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств – в слу-

чае отсутствия у организации филиалов (представительств) либо в случае отсутствия информации, что обособленные подразделения, недвижимое имущество и транспортные средства относятся к конкретному филиалу (представительству) организации; по месту учета организации по иным основаниям, предусмотренным Кодексом, в том числе налогоплательщиков, в соответствии со статьей 83 Кодекса отнесенных к категории крупнейших.

(Письмо ФНС РФ от 01.08.2008 N ШТ-8-2/320@)

*?! Рекомендую: обеспечить реальную работу юридического адреса.*

! Налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с просьбой о выдаче ему копии принятого налоговым органом решения о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога.

(Письмо Минфина РФ от 20.11.2008 N 03-02-07/1-468)

**10) требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;**

! Обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц осуществляется в порядке, установленном гл. 19 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.07.2008 N 03-02-07/1-249)

**11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;**

**12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;**

**13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;**

**14) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;**

! Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном Кодексом и иными федеральными законами (п. 1 ст. 35 Налогового кодекса Российской Федерации). Удовлетворяя требование о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре или возместить причиненные убытки. Согласно принципу иммунитета бюджетов (п. 1 ст. 239 Бюджетного кодекса Российской Федерации) обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта, за исключением случаев, указанных в этом пункте. Обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации производится в соответствии с гл. 24.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Таким образом, в соответствии с законодательством Российской Федерации убытки, причиненные незаконными действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов, могут быть возмещены на основании судебного акта.

(Письмо Минфина РФ от 29.04.2011 N 03-02-08/50)

**15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.**

**2. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.**

**3. Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.**

**4. Любой из участников договора инвестиционного товарищества имеет право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц.**

**Статья 22. Обеспечение и защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

**1. Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.**

**Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется настоящим Кодексом и иными федеральными законами.**

! Таким образом, если у налогоплательщика есть основания полагать, что его права нарушаются, за защитой своих прав он может обратиться в суд.

(Письмо Минфина РФ от 26.05.2011 N 03-04-05/5-383)

?! *Рекомендую: по налоговым проверкам не забывать про апелляционные жалобы.*

**2. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов.**

**Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.**

**Статья 23. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

**1. Налогоплательщики обязаны:**

**1) уплачивать законно установленные налоги;**

! Согласно пункту 1 статьи 23 Кодекса налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность в силу пункта 1 статьи 45 НК РФ должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога и применения в последующем при неисполнении требования мер по принудительному взысканию недоимки (статьи 46, 47, 69 Кодекса).

(Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)

! Таким образом, за налогоплательщиком остается обязанность по уплате налога на доходы физических лиц за 2002 г., доначисленного по результатам камеральной проверки налоговой декларации. Ввиду того что налоговая инспекция утратила право взыскания НДФЛ в принудительном порядке, налогоплательщику рекомендуется погасить имеющуюся задолженность по НДФЛ за 2002 г. в добровольном порядке.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.08.2010 N 20-14/4/088232@)

?! *Рекомендую: обжаловать доначисление можно в суде.*

**2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;**

! В соответствии с пп. 2 п. 1 и пп. 3 п. 2 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налогоплательщик – российская организация обязан встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Кодексом, а также обязан сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях (за исключением филиалов и представительств), созданных на территории Российской Федерации, и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях. На основании п. 4 ст. 83 Кодекса организации, несколько обособленных подразделений которой находятся в г. Москве на территориях, подведомственных разным налоговым органам, предоставлено право выбрать налоговый орган по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, которым будет осуществляться учет соответствующих обособленных подразделений. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения. Форма вышеуказанного уведомления рекомендована ФНС России в Письме от 03.09.2010 N МН-37-6/10623@ "Об организации учета в налоговых органах организаций и физических лиц в связи с введением в действие со 02.09.2010 Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ".

(Письмо Минфина РФ от 20.04.2011 N 03-02-07/1-130)

*?! Рекомендую: централизация в одном субъекте между головной организацией и подразделением невозможна.*

**3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;**

! Согласно п. 7 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 71 отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием как такового налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

(Письмо Минфина РФ от 14.02.2011 N 03-02-08/16)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, ус учетом изменения по региональным и местным налогам.*

! При проведении выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверить регистры бухгалтерского и налогового учета, которые ведутся в установленном порядке и с учетом учетной политики, которая для целей налогообложения определена как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

(Письмо Минфина РФ от 11.05.2010 N 03-02-07/1-228)

*?! Рекомендую: санкции за нарушения бухгалтерского учета несущественны, кроме учета основных средств.*

**4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;**

! Согласно п. 7 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 71 отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. В силу п. 1 ст. 80 Кодекса обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

(Письмо Минфина РФ от 28.04.2011 N 03-02-08/47)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, ус учетом изменение по региональным и местным налогам.*

! Таким образом, первым отчетным периодом для организации, созданной в декабре 2010 г., является период с даты регистрации организации по 31 марта 2011 г. Соответственно, если организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, то первым отчетным периодом в данном случае будет период с даты регистрации организации по 31 января 2011 г. Первым налоговым периодом по налогу на прибыль организаций для организации, созданной в декабре 2010 г., будет период с даты регистрации организации по 31 декабря 2011 г.

(Письмо ФНС РФ от 26.01.2011 N KE-4-3/932@)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**(((5) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" не обязана вести бухгалтерский учет;**

))) 01.01.13 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – установлен срок представления в налоговый орган годовой бухгалтерской отчетности организаций – не позднее трех месяцев после окончания отчетного года. Промежуточную бухгалтерскую отчетность теперь предоставлять не надо, как и бухгалтерскую отчетность ИП. (пп.5 п.1 ст.23)

% Приказ ФНС РФ от 15.02.2012 N ММВ-7-6/87@ "Об утверждении формата представления бухгалтерской отчетности в электронном виде"

% Приказ Минфина РФ N 86н, МНС РФ N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 "Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей"

% Приказ Минфина РФ от 31.12.2008 N 154н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей,

применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения"

)\*) СПРАВОЧНО: 01.01.2013 г. – Федеральный закон от 06.12.2012 N 402-ФЗ – "О бухгалтерском учете" – годовая отчетность за 2012 год – статья 6 – Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом могут не вести: индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством; находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

! Пунктами 1 и 2 ст. 15 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что организации, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять органам исполнительной власти в соответствии с законодательством Российской Федерации квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Исходя из целей налогового контроля и обязанностей организаций-налогоплательщиков организация обязана представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", в налоговый орган по месту своего нахождения.

(Письмо Минфина РФ от 14.04.2010 N 03-02-07/1-161)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, если нет освобождения от ведения бухгалтерского учета.*

! В соответствии с пунктом 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налогоплательщики обязаны представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете", за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета. Пунктом 3 статьи 4 указанного Федерального закона предусмотрено, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета (за исключением учета основных средств и нематериальных активов). Таким образом, наличие норм федерального законодательства об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью о необходимости ведения этими обществами бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности по основаниям, предусмотренным указанным законодательством, не противоречит вышеуказанным нормам Налогового кодекса и Федерального закона "О бухгалтерском учете" об освобождении организаций от обязанности по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности при применении упрощенной системы налогообложения. Данный вывод также следует из Определения Конституционного суда Российской Федерации от 13.06.2006 N 319-О. Учитывая изложенное, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы и, следовательно, нало-

говые органы не вправе привлекать эти организации к налоговой и административной ответственности, установленной пунктом 1 статьи 126 Кодекса и частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных нарушениях.

(Письмо ФНС РФ от 15.07.2009 N ШС-22-3/566@)

*?! Рекомендую: применять данное письмо только если не выплачиваются дивиденды.*

! Согласно пункту 1 статьи 1 Федерального закона "О бухгалтерском учете" бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. К документам бухгалтерского учета относятся, как следует из главы II названного Федерального закона, первичные и сводные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, а также внутренняя бухгалтерская отчетность. Особенности открытого акционерного общества, как наиболее сложной формы организации бизнеса, при том что его участником может стать любое лицо, требуют публичного ведения дел, в том числе обязательной ежегодной открытой публикации для всеобщего сведения годового отчета, бухгалтерского баланса и счетов прибылей и убытков, подтвержденных независимым аудитом. Содержащаяся в этих документах информация не является коммерческой тайной, а ее представление (как акционерам, так и прочим лицам) невозможно без составления бухгалтерской отчетности. Освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета применительно к деятельности открытого акционерного общества не исключает, таким образом, необходимость составления по данным об имущественном и финансовом положении и результатам хозяйственной деятельности бухгалтерской отчетности в установленной законом форме в целях обеспечения информационной открытости и возможности реализации акционерами своих прав, в том числе права получать информацию о деятельности акционерного общества. Следовательно, положение абзаца первого пункта 3 статьи 4 Федерального закона "О бухгалтерском учете" в системе действующего правового регулирования не может рассматриваться как нарушающее в конкретном деле конституционные права заявителя, а потому его жалоба не является допустимой в силу пункта 1 статьи 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации". (Определение Конституционного Суда РФ от 13.06.2006 N 319-О)

! Судам следует учитывать, что если участник обращается в хозяйственное общество с требованием о предоставлении документов бухгалтерской отчетности за период, в который такое хозяйственное общество было освобождено от обязанности ведения бухгалтерского учета (пункт 3 статьи 4 Закона о бухгалтерском учете), то общество не вправе отказывать в предоставлении информации, ссылаясь на отсутствие таких документов, а обязано сообщить участнику об отсутствии документов бухгалтерской отчетности и причинах их отсутствия, а также предложить ознакомиться с книгой учета доходов и расходов за соответствующий период, используемой организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения (статья 346.24 Налогового кодекса Российской Федерации), и (или) предоставить ее копию. (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 18.01.2011 N 144 "О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами споров о предоставлении информации участникам хозяйственных обществ")

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! Пунктом 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения. Нормы законодательства Российской Федерации об акционерных обществах обязывают акционерное общество вести бухгалтерский

учет и составлять бухгалтерскую отчетность общества, а также утверждать распределение прибылей и убытков по результатам финансового года (ст. 88 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"). Указанные нормы подлежат применению всеми акционерными обществами, в том числе применяющими упрощенную систему налогообложения.

(Письмо Минфина РФ от 10.05.2011 N 03-11-11/115)

*?! Рекомендую: общество обязано вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в порядке, установленном настоящим Федеральным законом и иными правовыми актами Российской Федерации, соответственно если есть освобождение, то его вести не надо.*

**б) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;**

! Налогоплательщики несут обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах, в том числе обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (пп. 6 п. 1 ст. 23 Кодекса). Требования налогового органа к налогоплательщику о представлении документов, составление которых не предусмотрено законодательством, могут быть оспорены в установленном порядке.

(Письмо Минфина РФ от 08.04.2011 N 03-02-07/1-113)

*?! Рекомендую: отказ от предоставления пояснений по спорным вопросам нецелесообразен.*

! В соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики в случаях, предусмотренных НК РФ, обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Документы, в том числе подтверждающие право налогоплательщика на налоговые вычеты, могут быть представлены налогоплательщиком в качестве приложения к декларации в виде копий. НК РФ не содержит требований о нотариальном заверении копий документов, поэтому они могут быть заверены непосредственно самим налогоплательщиком с расшифровкой подписи и датой их заверения. При этом подлинники указанных документов предъявляются налогоплательщиком должностному лицу налогового органа при подаче им декларации для установления соответствия представленных налогоплательщиком копий документов их подлинникам. Должностное лицо налогового органа должно засвидетельствовать верность копий документов и проставить дату принятия их налоговым органом.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.08.2010 N 20-14/4/087723@)

*?! Рекомендую: уже предоставленные после 1 января 2010 года копии документов можно повторно не предоставлять.*

**7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;**

! На основании пп. 13 п. 3 ст. 100 Кодекса в акте налоговой проверки, в частности, указываются выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Кодекса, в случае если Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах. Сроки устранения выявленных налоговым органом в ходе налоговой проверки нарушений законодательства о налогах и сборах могут различаться в

зависимости от конкретных обстоятельств и видов таких правонарушений. Общий срок устранения нарушений законодательством о налогах и сборах Кодексом не установлен. Вместе с тем сообщается, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога на основании абз. 3 п. 1 ст. 45 Кодекса и ст. 69 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 25.10.2010 N 03-02-08/61)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;**

)\*) СПРАВОЧНО: 01.01.2013 г. – Федеральный закон от 06.12.2012 N 402-ФЗ – "О бухгалтерском учете" – годовая отчетность за 2012 год – статья 6 – Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом могут не вести: индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством; находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

! Из рассматриваемых обращений следует, что налоговым агентом не была исполнена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц. Подпунктом 4 п. 1 ст. 228 Кодекса предусмотрено, что физические лица, получающие доходы, при получении которых налоговыми агентами не был удержан налог на доходы физических лиц, исчисляют и уплачивают такой налог, исходя из сумм полученных доходов.

(Письмо Минфина РФ от 08.06.2011 N 03-02-08/64)

*?! Рекомендую: учитывать, что сейчас штраф накладывается также и за не удержание налогов налоговым агентом.*

! Специальный срок хранения документов, подтверждающих расходы для целей налогообложения, установлен гл. 25 НК РФ. Так, в соответствии с п. 4 ст. 283 НК РФ при переносе убытков на будущее налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода. Для хранения первичных документов, подтверждающих осуществление расходов в виде амортизационных начислений, установлен общий срок (4 года), исчисление которого осуществляется в специальном порядке. С учетом требований ст. 252 НК РФ срок хранения первичных документов, отражающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете (учет расходов на приобретение такого имущества). Одновременно сообщаем, что в соответствии со ст. 17 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами

организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Приказом Министерства культуры Российской Федерации от 25.08.2010 N 558 "Об утверждении "Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения" установлено, что документы об определении амортизации основных средств хранятся постоянно.

(Письмо Минфина РФ от 26.04.2011 N 03-03-06/1/270)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, так как налоговые органы требуют при проверках соответствующие документы.*

! Статья 15.11. Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей.

### **9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.**

! Пунктом 3 ст. 23 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) предусмотрено, что к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила ГК РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации утвержден Решением Совета директоров Банка России от 22.09.1993 N 40 (далее – Порядок). В соответствии с п. 22 Порядка все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге. В связи с этим если индивидуальный предприниматель является плательщиком единого налога на вмененный доход, то на основании кассовой книги, в частности, при осуществлении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, может быть определена сумма доходов, полученная по каждому торговому объекту.

(Письмо Минфина РФ от 22.12.2010 N 03-11-11/326)

*?! Рекомендую: применять данное письмо плательщикам ЕНВД.*

### **2. Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:**

% Письмо ФНС РФ от 03.09.2010 N МН-37-6/10623@ "Об организации учета в налоговых органах организаций и физических лиц в связи с введением в действие со 2 сентября 2010 года Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ" (вместе с Информационным сообщением ФНС РФ)

**1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;**

! Сообщение об открытии банковского счета необходимо представить в налоговый орган по форме N С-09-1, утвержденной Приказом ФНС России от 09.06.2011 N ММВ-7-6/362@, "Об утверждении форм и форматов сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, а также порядка заполнения форм сообщений и порядка представления сообщений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи". Также обращаем внимание, что нарушение налогоплательщиком срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке, согласно ст. 118 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

(Письмо Минфина РФ от 22.03.2011 N 03-11-06/3/32)

**1.1) о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств – в течение семи дней со дня возникновения (прекращения) такого права;**

*?! Рекомендую: за нарушение срока передачи в инспекцию сведений, указанных в подп. 1.1 п. 2 ст. 23 НК РФ, налогоплательщика могут привлечь к ответственности по ст. 126 или 129.1 НК РФ. (Информация ФНС РФ от 13.07.2011).*

**2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях – в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;**

! Форма сообщения об участии в российских и иностранных организациях утверждена Приказом ФНС России от 09.06.2011 N ММВ-7-6/362@, "Об утверждении форм и форматов сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, а также порядка заполнения форм сообщений и порядка представления сообщений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

(Письмо Минфина РФ от 10.08.2010 N 03-03-06/4/75)

! ФНС России считает, что обязанность подавать сообщение в налоговый орган в соответствии с пунктом 2 статьи 23 Кодекса возникает в случае, если физическое лицо участвует в российских и иностранных организациях в качестве индивидуального предпринимателя. Индивидуальные предприниматели в соответствии с пунктом 4 статьи 66 Гражданского кодекса Российской Федерации могут быть участниками полных товариществ и полными товарищами в товариществах на вере.

(Письмо ФНС РФ от 29.12.2006 N ШТ-6-09/1275@)

*?! Рекомендую: учитывать виды деятельности заявленные индивидуальным предпринимателем при регистрации.*

! Исполнение обязанности налогоплательщика сообщать в налоговые органы об участии в организациях не ставится в зависимость от дальнейших его намерений в отношении приобретенных им ценных бумаг (в качестве краткосрочных или долгосрочных финансовых вложений). Поскольку в соответствии с п. 1 ст. 10 Федерального закона от 29.11.2001 N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах" паевой инвестиционный фонд не является юридическим лицом (организацией, определяемой согласно п. 2 ст. 11 Кодекса), обязанность налогоплательщика, о котором указано в пп. 2 п. 2 ст. 23 Кодекса, отсутствует.

(Письмо Минфина РФ от 18.04.2011 N 03-02-07/1-127)

*?! Рекомендую: по краткосрочным вложениям профессиональных участников рынка ценных бумаг планируются послабления.*

! В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики-организации обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия. Исходя из этого, аудиторская организация, являющаяся членом саморегулируемой организации аудиторов, обязана сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения об участии в такой саморегулируемой организации, равно как обо всех случаях участия в других российских и иностранных организациях. Учитывая изложенное, организации, являющиеся членами саморегулируемой организации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях, в том числе и об участии в саморегулируемой организации.

(Письмо Минфина РФ от 10.08.2010 N 03-03-06/4/75) (Информационное сообщение Минфина РФ N 3 "В связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности")

**3) обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:**

**в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;**

**в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;**

! В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налогоплательщики-организации помимо обязанностей, предусмотренных п. 1 указанной статьи, обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации об изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения об обособленных подразделениях (за исключением филиалов и представительств) в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации. Согласно п. 3 ст. 84 Кодекса изменения в сведениях об обособленных подразделениях (за исключением филиалов и представительств) российских организаций подлежат учету налоговыми органами по месту нахождения таких обособленных подразделений на основании сообщений, представляемых (направляемых) российской организацией в соответствии с п. 2 ст. 23 Кодекса. Учитывая изложенное, полагаем, что налогоплательщик-организация обязан в соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 23 Кодекса сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения об изменении в сведениях о его обособленном подразделении. В Письме ФНС России от 03.09.2010 N МН-37-6/10623@ "Об организации учета в налоговых органах организаций и физических лиц в связи с введением в действие со 2 сентября 2010 года Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ" рекомендованы формы сообщений, представляемых российской организацией согласно п. 2 ст. 23 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.12.2010 N 03-02-07/1-580)

! Контрольно-кассовая техника, подлежащая применению обособленным подразделением пользователя, регистрируется в налоговом органе по месту нахождения данного подразделения.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.10.2010 N 16–15/110055)

*?! Рекомендую: данное письмо не распространяется на переносную Контрольно-кассовую технику.*

**3.1) обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):**

**в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);**

**в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);**

! На основании пп. 3.1 п. 2 ст. 23 Кодекса банк обязан сообщить в налоговый орган по месту нахождения обо всех своих филиалах и представительствах на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этого банка (которые закрываются этим банком), в течение трех дней со дня принятия им решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства).

(Письмо Минфина РФ от 21.04.2011 N 03-02-07/1-132)

**4) о реорганизации или ликвидации организации – в течение трех дней со дня принятия такого решения.**

% Приказ ФНС РФ от 30.11.2004 N САЭ-3-09/141@ "Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета и постановки на учет в налоговых органах российских организаций в связи с реорганизацией"

**3. Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности, в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.**

**4. Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.**

! Учитывая изложенное, считаем, что начисление и взимание налоговыми органами пеней в случае несвоевременной уплаты сбора за пользование объектами животного мира правомерно.

(Письмо Минфина РФ от 18.09.2006 N 03-07-03-02/36)

**5. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

! Согласно ст. 26 Кодекса налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Кодексом. При этом полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с Кодексом и иными федеральными законами. Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в

отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации (п. п. 1 и 3 ст. 29 Кодекса). Пунктом 5 ст. 80 Кодекса установлено, что налогоплательщик или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика, в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета). При представлении налоговой декларации (расчета) в электронном виде копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета), может быть представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. В качестве уполномоченного представителя, имеющего право подписи налоговой декларации (расчета), может выступать как руководитель специализированной организации, осуществляющей ведение налогового и бухгалтерского учета организации-налогоплательщика, так и иное лицо, в частности, если в соответствии со ст. ст. 185–189 Гражданского кодекса Российской Федерации доверенность на право подписи налоговой декларации (расчета) выдана на имя руководителя указанной специализированной организации с правом передоверия другому лицу. При представлении в налоговый орган в этом случае налоговой декларации (расчета) организации-налогоплательщика к ней следует прикладывать как документ, подтверждающий полномочия руководителя организации, осуществляющей ведение налогового и бухгалтерского учета организации-налогоплательщика, на подписание налоговой декларации (расчета), так и документ, подтверждающий соответствующие полномочия конкретного физического лица, подписавшего декларацию, которому передоверено право подписи налоговой декларации (расчета) организации-налогоплательщика. Кроме того, рекомендуется руководствоваться установленным порядком заполнения формы налоговых деклараций по конкретному налогу, в том числе предусматривающим положения о подтверждении достоверности и полноты сведений в налоговой декларации уполномоченным представителем налогоплательщика.

(Письмо Минфина РФ от 31.01.2011 N 03-02-07/1-28)

*?! Рекомендую: учитывать данное письмо при заключении соответствующих договоров.*

**6. Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, также несут обязанности, предусмотренные законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.**

**((7. Сообщения, предусмотренные пунктами 2 и 3 настоящей статьи, могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.**

**Если указанные сообщения переданы в электронной форме, такие сообщения должны быть заверены усиленной квалифицированной электронной подписью, представившего их, или электронной цифровой подписью его представителя.**

**Формы и форматы сообщений, представляемых на бумажном носителе или в электронной форме, а также порядок заполнения форм указанных сообщений**

**утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

**Порядок представления сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 настоящей статьи, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка, при этом электронная цифровая подпись заменена на усиленную квалифицированную электронную подпись. (п.7 ст.23)

% Приказ ФНС РФ от 09.06.2011 N ММВ-7-6/362@, "Об утверждении форм и форматов сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, а также порядка заполнения форм сообщений и порядка представления сообщений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"

## **Статья 24. Налоговые агенты**

**1. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.**

! Поскольку при получении физическими лицами от благотворительного фонда вышеуказанных доходов, освобождаемых от налогообложения, обязанности по уплате налога на доходы физических лиц не возникает, фонд не признается налоговым агентом в отношении таких доходов и на него не возлагаются обязанности, предусмотренные для налоговых агентов ст. ст. 226 и 230 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 08.04.2011 N 03-04-06/6-83)

! При получении физическими лицами от организации доходов, указанных в п. 28 ст. 217 Кодекса, не превышающих 4000 руб., организация не признается налоговым агентом, поскольку в таких случаях на организацию не возлагается обязанность исчисления, удержания у налогоплательщика и перечисления в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц. Кодекс не предусматривает обязанности лиц, не являющихся налоговыми агентами, представлять в налоговый орган сведения о полученных от них физическими лицами доходах. Данная обязанность установлена ст. 230 Кодекса только для налоговых агентов. Поскольку наступление обязательства организации по удержанию налога на доходы физических лиц с доходов, предусмотренных п. 28 ст. 217 Кодекса, связано с превышением установленного размера выплачиваемого этой организацией дохода (4000 руб.), организации следует вести персонифицированный учет таких доходов, полученных от нее физическими лицами. В случае если стоимость (размер) доходов, выплаченных (переданных) одному и тому же физическому лицу, по одному из оснований, предусмотренных п. 28 ст. 217 Кодекса, превысит в налоговом периоде 4000 руб., организация будет признаваться налоговым агентом и, соответственно, исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов ст. 230 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.02.2011 N 03-04-06/6-18)

*?! Рекомендую: ограничить сумму призов – не более 4000 рублей в год на одного человека.*

! Кодексом не предусмотрена возможность взимания налоговым агентом с налогоплательщика вознаграждения за выполнение налоговым агентом обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах.

(Письмо Минфина РФ от 01.02.2011 N 03-02-07/1-31)

! Так как доходы, выплачиваемые иностранным организациям (не осуществляющим деятельность в РФ через постоянные представительства) в связи с оказанием ими услуг для российской организации вне территории России, в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, не являются объектом налогообложения по налогу на прибыль в РФ, российская организация, выплачивающая такие доходы, не признается налоговым агентом в отношении указанных видов доходов и, следовательно, у нее отсутствует обязанность по заполнению и представлению налогового расчета в отношении таких доходов, полученных иностранными организациями от источника в РФ.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 12.11.2010 N 16–15/118318@)

! Удержание у налогоплательщика – иностранной организации, получающей доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации, производится налоговым агентом за счет денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств. Уплата сумм налогов за счет средств налоговых агентов не допускается. Учитывая изложенное, суммы налога на прибыль организации и налога на добавленную стоимость, удерживаемые из доходов в виде фиксированного лицензионного платежа, не могут включаться в состав расходов при определении налоговой базы налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения.

(Письмо Минфина РФ от 21.10.2010 N 03-11-06/2/162)

*?! Рекомендую: не применять данное письмо, так как аналогично НДФЛ удержанные налоги не меняют сумму расхода.*

**2. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

**Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в соответствии со статьей 22 настоящего Кодекса.**

**3. Налоговые агенты обязаны:**

**1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;**

! В соответствии со статьей 24 Кодекса налоговый агент обязан перечислить в соответствующий бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику. В том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса. (Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

*?! Рекомендую: штраф сейчас налагается и за неправомерное недержание налога налоговым агентом.*

**2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;**

! Таким образом, организация, выплачивающая в пользу физического лица по решению суда сумму неустойки и исполняющая обязанности налогового агента по уплате сумм налога на доходы физических лиц, действует в соответствии с положениями Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 28.05.2010 N 03-04-06/10-104)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, пусть тому, кто с Вами судился, будет хуже.*

**3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;**

! Пунктом 4 ст. 310 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) установлено, что налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов ст. 289 Кодекса, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Форма Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов и Инструкция по ее заполнению утверждены соответственно Приказами МНС России от 14.04.2004 N САЭ-3-23/286@ и от 03.06.2002 N БГ-3-23/275 (с учетом внесенных изменений). В указанной Инструкции предусмотрено, что налоговый расчет составляется в отношении любых выплат доходов от источников в Российской Федерации в пользу иностранной организации. Таким образом, доходы иностранной организации, указанные в п. 2 ст. 309 Кодекса, в Российской Федерации не облагаются, но при этом признаются доходами от источников в Российской Федерации. Следовательно, с учетом приведенных выше положений нормативных правовых актов такие доходы отражаются налоговым агентом в Налоговом расчете (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, представляемом в соответствии с п. 4 ст. 310 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-03-06/1/334)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;**

! Таким образом, сведения о доходах физических лиц представляются налоговым агентом – российской организацией, имеющей обособленные подразделения, в налоговые органы по месту своего нахождения, а обособленным подразделением организации – по месту нахождения обособленного подразделения, в котором работникам этого подразделения производятся начисление и выплата дохода. Следовательно, налоговый агент обязан представить сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период либо в целом по организации, либо по месту нахождения обособленного подразделения соответственно в тот налоговый орган, где они состоят на учете на период представления этих сведений.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 21.01.2010 N 20–15/3/4619)

*?! Рекомендую: применять данное письмо, с учетом того, что в законодательстве существуют противоречия, но лучше сообщать информацию именно там, где уплачен налог.*

**5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.**

**3.1. Налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом.**

**4. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком.**

**5. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

! Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов. Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

*?! Рекомендую: учитывать то, что со 2 сентября 2010 года штраф полагается и за уплату налога за счет налогового агента, так как это неправомерное неудержание или неполное удержание налога.*

## **Статья 24.1. Участие налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества**

**1. Каждый налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, возникающие в связи с его участием в договоре инвестиционного товарищества, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и иными положениями настоящего Кодекса.**

**2. Обязанность по уплате налогов и сборов, не указанных в пункте 1 настоящей статьи, но возникающих в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, возлагается на участника такого договора – управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета (далее в настоящей статье – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета).**

**3. Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, признается налоговым агентом по доходам иностранных лиц от участия в инвестиционном товариществе.**

**4. Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, обязан:**

**1) направлять в налоговый орган по месту своего учета копию договора инвестиционного товарищества (за исключением инвестиционной декларации), сообщать о его прекращении, сообщать о выполнении, прекращении выполнения функций управляющего товарища в срок не позднее пяти дней со дня заключения указанного договора, его прекращения, начала, прекращения выполнения функций управляющего товарища;**

**2) вести обособленный налоговый учет по операциям инвестиционного товарищества в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;**

**3) представлять в налоговый орган по месту своего учета расчет финансового результата инвестиционного товарищества.**

**Форма расчета финансового результата инвестиционного товарищества утверждается Министерством финансов Российской Федерации.**

Расчет финансового результата инвестиционного товарищества представляется в налоговый орган в сроки, установленные настоящим Кодексом для представления налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций;

4) сообщать в налоговый орган по месту своего учета об открытии или о закрытии счетов инвестиционного товарищества в течение семи дней со дня открытия или закрытия таких счетов;

5) в порядке и в сроки, установленные договором инвестиционного товарищества, но не позднее пятнадцати дней до окончания срока представления в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов) по налогу на прибыль организаций, установленных настоящим Кодексом, предоставлять участникам договора копию расчета финансового результата инвестиционного товарищества и сведения о приходящейся на каждого из них доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества.

Управляющий товарищ предоставляет товарищам сведения о доле прибыли (убытка) инвестиционного товарищества, приходящейся на каждого из них, по каждому виду доходов, налоговая база по которым в соответствии с настоящим Кодексом определяется отдельно;

6) предоставлять участникам договора инвестиционного товарищества сведения, предусмотренные Федеральным законом "Об инвестиционных товариществах";

7) в случае, если в расчет финансового результата инвестиционного товарищества вносятся уточнения, представлять уточненный расчет в налоговый орган по месту своего учета и предоставлять участникам договора копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества в течение пяти дней с даты внесения уточнений.

5. Управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, в отношениях, связанных с ведением дел инвестиционного товарищества, имеет те же права, что и налогоплательщики.

% Приказ Минфина России от 13.06.2012 N 77н "Об утверждении формы расчета финансового результата инвестиционного товарищества"

## **Статья 25. Утратила силу с 1 января 2007 года**

Утратила силу с 1 января 2007 года.

## **Глава 3.1. Консолидированная группа налогоплательщиков**

### **Статья 25.1. Общие положения о консолидированной группе налогоплательщиков**

1. Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков (далее – налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков).

**2. Участником консолидированной группы налогоплательщиков признается организация, которая является стороной действующего договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, соответствует критериям и условиям, предусмотренным настоящим Кодексом для участников консолидированной группы налогоплательщиков.**

**3. Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.**

**4. Документом, подтверждающим полномочия ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, является договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, заключенный в соответствии с настоящим Кодексом и гражданским законодательством Российской Федерации.**

*?! Рекомендую: договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков должен быть заключен в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, но такой формы в нем нет, а такая форма как ассоциация (союз) не подходит, поэтому предлагаю, так как юридические лица свободны в заключении договора, заключить договор, основанный на исполнении обязательств, а также, так как есть уполномоченное лицо договор поручения.*

## **Статья 25.2. Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков**

**1. Российские организации, соответствующие условиям, предусмотренным настоящей статьей, вправе создать консолидированную группу налогоплательщиков.**

Условия, которым должны соответствовать участники консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренные настоящей статьей, применяются в течение всего срока действия договора о создании указанной группы, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

**2. Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.**

Доля участия одной организации в другой организации определяется в порядке, установленном настоящим Кодексом.

**3. Организация – сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна соответствовать следующим условиям:**

- 1) организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;**
- 2) в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);**

**(((3) размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, превышает размер ее уставного (складочного) капитала.**

**))) 01.01.13 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – бухгалтерская отчетность принимается как финансовая. (пп.3 п.3 ст.25.2)**

**4. Присоединение новой организации к существующей консолидированной группе налогоплательщиков возможно при условии, что присоединяемая организация соответствует условиям, предусмотренным пунктом 3 настоящей статьи, на дату своего присоединения.**

**5. Все в совокупности организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, должны соответствовать следующим условиям:**

**1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 миллиардов рублей;**

**(((2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 миллиардов рублей;**

**))) 01.01.13 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – бухгалтерская отчетность принимается как финансовая. (пп.2 п.3 ст.25.2)**

**(((3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 миллиардов рублей.**

**))) 01.01.13 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – бухгалтерская отчетность принимается как финансовая. (пп.3 п.5 ст.25.2)**

**6. Участниками консолидированной группы налогоплательщиков не могут являться следующие организации:**

- 1) организации, являющиеся резидентами особых экономических зон;**
- 2) организации, применяющие специальные налоговые режимы;**
- 3) банки, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются банками;**
- 4) страховые организации, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются страховыми организациями;**

5) негосударственные пенсионные фонды, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются негосударственными пенсионными фондами;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не являющимися банками;

7) организации, являющиеся участниками иной консолидированной группы налогоплательщиков;

8) организации, не признаваемые налогоплательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса;

9) организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие налоговую ставку 0 процентов по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса;

10) организации, являющиеся налогоплательщиками налога на игорный бизнес;

11) клиринговые организации.

7. Консолидированная группа налогоплательщиков создается не менее чем на два налоговых периода по налогу на прибыль организаций.

### **Статья 25.3. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков**

1. В соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков организации, соответствующие условиям, установленным статьей 25.2 настоящего Кодекса, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые установлены настоящим Кодексом.

2. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков должен содержать следующие положения:

1) предмет договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;

2) перечень и реквизиты организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков;

3) наименование организации – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков;

4) перечень полномочий, которые участники консолидированной группы налогоплательщиков передают ответственному участнику этой группы в соответствии с настоящей главой;

5) порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав ответственным участником и другими участниками консолидированной группы налогоплательщиков, не предусмотренных настоящим Кодексом, ответственность за невыполнение установленных обязанностей;

6) срок, исчисляемый в календарных годах, на который создается консолидированная группа налогоплательщиков, если она создается на определенный срок, либо указание на отсутствие определенного срока, на который создается эта группа;

7) показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций по каждому участнику консолидированной группы налогоплательщиков с учетом особенностей, предусмотренных статьей 288 настоящего Кодекса.

3. К правоотношениям, основанным на договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков, применяется законодательство о налогах и сборах, а в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах, – гражданское законодательство Российской Федерации.

Любые положения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (включая сам такой договор), если они не соответствуют законодательству Российской Федерации, могут быть признаны недействительными в судебном порядке участником этой группы или налоговым органом.

4. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков действует до наступления наиболее ранней из следующих дат:

1) даты прекращения действия указанного договора, предусмотренной этим договором и (или) настоящим Кодексом;

2) даты расторжения договора;

3) 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за датой отказа налоговым органом в регистрации указанного договора.

5. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

В случае, если ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса отнесен к категории крупнейших налогоплательщиков, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту учета указанного ответственного участника консолидированной группы в качестве крупнейшего налогоплательщика.

6. Для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы представляет в налоговый орган следующие документы:

1) подписанное уполномоченными лицами всех участников создаваемой консолидированной группы заявление о регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;

2) два экземпляра договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;

(((3) документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных пунктами 2, 3 и 5 статьи 25.2 настоящего Кодекса, заверенные ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, в том числе копии платежных поручений на уплату налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых (копии решений налогового органа о проведении зачета по перечисленным выше налогам), бухгалтерских балансов, отчетов о финансовых результатах за предшествующий календарный год для каждого из участников группы;

))) 01.01.13 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – отчеты о прибылях и убытках заменяются на отчеты о финансовых результатах. (пп.3 п.6 ст.25.3)

**(((4) документы, подтверждающие полномочия лиц, подписавших договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.**

))) 01.04.12– Федеральный закон от 16.11.2011 N 321-ФЗ – внесены технические изменения. (пп.4 п.6 ст.25.3)

! Предметом договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков является обязательство налогоплательщиков налога на прибыль организаций объединиться на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, на добровольной основе без создания юридического лица, в целях исчисления и уплаты вышеуказанного налога с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности, в соответствии с Кодексом и гражданским законодательством Российской Федерации. Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе. Перечень полномочий, которые участники консолидированной группы налогоплательщиков передают ответственному участнику этой группы, содержится в пунктах 2 и 3 статьи 25.5 Кодекса. При этом согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 25.3 Кодекса Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков должен содержать порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав ответственным участником и другими участниками консолидированной группы налогоплательщиков, не предусмотренных Кодексом, ответственность за невыполнение установленных обязанностей. Налоговым органам следует иметь в виду, что данной нормой предусмотрено обязательное установление в договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков отсутствующих в Кодексе порядков и сроков исполнения и осуществления предусмотренных Кодексом обязанностей и прав ответственным участником и другими участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Отдельно следует отметить, что подпунктом 4 пункта 3 статьи 25.5 предусмотрено в случаях прекращения действия консолидированной группы налогоплательщиков и (или) выхода организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник консолидированной группы обязан представлять другим участникам этой группы (в том числе вышедшим из состава группы или реорганизованным) сведения, необходимые для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (авансовых платежей) и составления налоговых деклараций за соответствующие отчетные и налоговый периоды, в порядке и сроки, которые предусмотрены договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Таким образом, договором о создании консолидированной группы должны быть установлены порядок и сроки представления ответственным участником консолидированной группы другим участникам такой группы указанных выше сведений. В силу пункта 6 статьи 25.5 Кодекса в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков обязанности по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей, соответствующих пеней и штрафов) участник (участники) этой группы, исполнивший (исполнившие) указанную обязанность, приобретает (приобретают) право регрессного требования в размерах и порядке, которые предусмотрены гражданским законодательством Российской Федерации и договором о создании указанной группы. В связи с чем в договоре о создании консолидированной группы должны быть определены размер регрессного требования участников консолидированной группы к ее ответственному участнику и порядок приобретения права такого требования. В соответствии с пунктом 4 статьи 321.2 Кодекса каждый участник консолидированной группы налогоплательщиков представляет ответственному участнику этой группы данные налогового учета, необходимые для исчисления консолидированной налоговой базы, в сроки, установленные договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Следовательно, сроки представления

участниками консолидированной группы ответственному участнику данных налогового учета в обязательном порядке должны быть установлены в договоре о создании консолидированной группы. Пунктом 6 статьи 288 Кодекса предусмотрено, что доля прибыли каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков и каждого из их обособленных подразделений в совокупной прибыли этой группы определяется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества. Из приведенных положений следует, что в перечень показателей договора о создании консолидированной группы, необходимых для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций, следует включать критерии распределения прибыли между обособленными подразделениями (численность работников (расходы на оплату труда), остаточная стоимость амортизируемого имущества). Обращаем внимание, что несоответствие договора о создании консолидированной группы вышеприведенным требованиям влечет за собой отказ налогового органа в регистрации соответствующего договора на основании подпункта 2 пункта 11 статьи 25.3 Кодекса. Кроме того, считаем необходимым рекомендовать участникам создаваемых консолидированных групп включать в договор о создании консолидированной группы выбранный ими способ исчисления и уплаты авансовых платежей, установленный статьей 286 Кодекса.

(Письмо ФНС РФ от 29.11.2011 N ЕД-4-3/22492@ "Об условиях договора о создании консолидированной группы")

! Указанные документы представляются в налоговый орган не позднее 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого исчисляется и уплачивается налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков. Вместе с тем на основании пункта 3 статьи 3 Федерального закона от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ для применения с 1 января 2012 года положений главы 3.1 Кодекса в части исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков документы, предусмотренные пунктом 6 статьи 25.3 Кодекса, представляются в налоговый орган не позднее 31 марта 2012 года. В этом случае после регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в уполномоченном налоговом органе (в том числе в результате обжалования отказа налогового органа в регистрации такого договора) такая группа признается созданной с 1 января 2012 года. Учитывая, что Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ вступает в силу с 1 января 2012 года: 1) выполнение условия, подтверждающего превышение размера чистых активов организации размера ее уставного (складочного) капитала, определяется на основании бухгалтерской отчетности на 31 декабря 2011 года. При этом в силу прямого указания Федерального закона от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ в качестве даты расчета размера чистых активов организации не может быть использована дата 31 марта 2012 года; 2) величина совокупной суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых определяется по результатам уплаты указанных сумм в течение 2011 года; 3) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов устанавливается по данным бухгалтерской отчетности за 2011 год; 4) совокупная стоимость активов определяется по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря 2011 года. При этом необходимо иметь в виду, что, если иное не предусмотрено Кодексом, условия, которым должны соответствовать участники консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренные статьей 25.2 Кодекса, применяются в течение всего срока действия договора о создании указанной группы. Несоблюдение указанным условиям влечет прекращение действия консолидирован-

ной группы налогоплательщиков (статья 25.6 Кодекса). Налоговым органам надлежит учитывать положения настоящего письма при рассмотрении документов, представленных для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

(Письмо Минфина РФ от 16.12.2011 N 03-03-10/118 «По вопросу создания консолидированной группы налогоплательщиков»)

! Статья 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации, далее – Кодекс, предусматривает условия создания консолидированной группы налогоплательщиков. При этом согласно пункту 6 статьи 25.3 Кодекса документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных пунктами 2, 3 и 5 статьи 25.2 Кодекса, должны быть заверены ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков. Согласно условиям, предусмотренным для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков, одна из организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков должна непосредственно и (или) косвенно участвовать в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации должна составлять не менее 90 процентов. Данное условие может подтверждаться выписками из Единого государственного реестра юридических лиц, копиями учредительных документов, выписками из реестров акционеров акционерных обществ, списками участников общества с ограниченной ответственностью, содержащими необходимые сведения об учредителях (участниках) юридического лица, а также расчетами доли непосредственного и (или) косвенного участия. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации установлен статьи 105.2 Кодекса (в ред. Федерального закона от 18 июля 2011 г. N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"). Сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна являться российской организацией, не находиться в процессе реорганизации или ликвидации. Данное условие подтверждается выписками из Единого государственного реестра юридических лиц. В отношении организации – стороны договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков не должно быть возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве). Указанное условие подтверждается справкой, составленной организацией – стороной договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. За исключением случаев, прямо установленных законодательством, указанные документы должны быть составлены на актуальную дату, не позднее месяца, предшествующего дате их представления в налоговый орган. Размер чистых активов организации – стороны договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, должен превышать размер ее уставного (складочного) капитала. Данное условие подтверждается расчетом, составленным организацией – стороной договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков на основании бухгалтерской отчетности с учетом требований положений по бухгалтерскому учету и других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Налоговым органам надлежит учитывать положения настоящего письма при рассмотрении документов, представленных для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

(Письмо ФНС РФ от 13.01.2012 N ЕД-4-3/162@ "Об отдельных вопросах соблюдения условий, предусмотренных статьей 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации, при создании консолидированной группы налогоплательщиков" (вместе с Письмом Минфина РФ от 21.12.2011 N 03-03-10/120))

7. Документы, указанные в пункте 6 настоящей статьи, представляются в налоговый орган не позднее 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого исчисляется и уплачивается налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

8. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в течение одного месяца со дня представления в налоговый орган документов, указанных в пункте 6 настоящей статьи, производит регистрацию договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков либо принимает мотивированное решение об отказе в его регистрации.

При обнаружении нарушений, устранимых в пределах срока, установленного настоящим пунктом, налоговый орган обязан уведомить о них ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

До истечения срока, установленного настоящим пунктом, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе устранить выявленные нарушения.

9. При соблюдении условий, предусмотренных статьей 25.2 настоящего Кодекса и пунктами 1–7 настоящей статьи, налоговый орган обязан зарегистрировать договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков и в течение пяти дней с даты его регистрации выдать один экземпляр этого договора с отметкой о его регистрации ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков лично под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения.

В течение пяти дней с даты регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков информация о регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков направляется налоговым органом в налоговые органы по месту нахождения организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков, а также по месту нахождения обособленных подразделений организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков.

10. Консолидированная группа налогоплательщиков признается созданной с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором налоговым органом зарегистрирован договор о создании этой группы.

11. Отказ налогового органа в регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков допускается исключительно при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

(((1) несоответствия условиям создания консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса;

))) 01.04.12– Федеральный закон от 16.11.2011 N 321-ФЗ – внесены технические изменения. (пп.1 п.11 ст.25.3)

2) несоответствия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков требованиям, указанным в пункте 2 настоящей статьи;

3) непредставления (представления не в полном объеме) или нарушения срока представления в уполномоченный налоговый орган документов для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, предусмотренных пунктами 5–7 настоящей статьи;

4) в случае подписания документов не уполномоченными на это лицами.

12. В случае отказа налогового органа в регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе повторно представить документы о регистрации такого договора.

13. Копия решения об отказе в регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в течение пяти дней со дня его принятия передается налоговым органом уполномоченному представителю лица, указанного в таком договоре в качестве ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, лично под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения.

14. Отказ в регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков может быть обжалован лицом, указанным в таком договоре в качестве ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, в порядке и сроки, которые установлены настоящим Кодексом для обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов и их должностных лиц.

При удовлетворении заявления (жалобы), если для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков не имеется иных препятствий, установленных настоящей главой, налоговый орган обязан зарегистрировать указанный договор, а указанная группа признается созданной с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором такая группа подлежала регистрации в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи.

#### **Статья 25.4. Изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и продление срока его действия**

1. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков может быть изменен в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящей статьей.

2. Стороны договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков обязаны внести изменения в указанный договор в случае:

1) принятия решения о ликвидации одной или нескольких организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков;

2) принятия решения о реорганизации (в форме слияния, присоединения, выделения и разделения) одной или нескольких организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков;

3) присоединения организации к консолидированной группе налогоплательщиков;

4) выхода организации из консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе в случаях, когда такая организация перестает удовлетворять условиям, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса, включая случаи ее слияния с организацией, не являющейся участником указанной группы, разделения (выделения) организации, являющейся участником этой группы);

5) принятия решения о продлении срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

3. Соглашение об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (решение о продлении срока действия указанного договора) принимается всеми участниками такой группы, включая вновь присоединяющихся участников и исключая участников, выходящих из группы.

**4. Соглашение об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (решение о продлении срока действия указанного договора) представляется для регистрации в налоговый орган в следующие сроки:**

**1) не позднее одного месяца до начала очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций – при внесении изменений, связанных с присоединением к группе новых участников (за исключением случаев реорганизации участников указанной группы);**

**2) не позднее одного месяца до истечения срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков – при принятии решения о продлении срока действия указанного договора;**

**3) в течение одного месяца со дня возникновения обстоятельств для изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков – в прочих случаях.**

**5. Для регистрации соглашения об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (решения о продлении срока действия указанного договора) ее ответственный участник представляет в налоговый орган следующие документы:**

**1) уведомление о внесении изменений в договор;**

**2) подписанные уполномоченными лицами участников консолидированной группы налогоплательщиков два экземпляра соглашения об изменении договора;**

**3) документы, подтверждающие полномочия лиц, подписавших соглашение о внесении изменений в договор;**

**4) документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных статьей 25.2 настоящего Кодекса, с учетом внесенных изменений в договор;**

**5) два экземпляра решения о продлении срока действия договора.**

**6. Налоговый орган обязан зарегистрировать изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в течение 10 дней со дня представления документов, указанных в пункте 5 настоящей статьи, и выдать уполномоченному представителю ответственного участника указанной группы один экземпляр изменений с отметкой о его регистрации.**

**7. Основаниями для отказа в регистрации изменений договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков являются:**

**1) невыполнение условий, предусмотренных статьей 25.2 настоящего Кодекса, в отношении хотя бы одного участника консолидированной группы налогоплательщиков;**

**2) подписание документов не уполномоченными на это лицами;**

**3) нарушение срока представления документов на изменение указанного договора;**

**4) непредставление (представление не в полном объеме) документов, предусмотренных пунктом 5 настоящей статьи.**

**8. Изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков вступают в силу в следующем порядке:**

**1) изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, связанные с присоединением к такой группе новых организаций (за исключением случаев реорганизации участников группы), вступают в силу не ранее 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором соответствующие изменения договора зарегистрированы налоговым органом;**

2) изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, связанные с выходом участников из состава такой группы, вступают в силу с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором возникли обстоятельства для внесения соответствующих изменений в договор (если иное не предусмотрено подпунктом 3 настоящего пункта);

3) изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, связанные с выходом участников из состава такой группы, которые на момент регистрации налоговым органом соответствующих изменений договора соответствуют условиям, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса, вступают в силу с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором соответствующие изменения договора зарегистрированы налоговым органом;

4) в прочих случаях изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков вступают в силу с даты, указанной его сторонами, но не ранее даты регистрации соответствующих изменений налоговым органом.

9. Уклонение от внесения обязательных изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков влечет прекращение действия договора с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором соответствующие обязательные изменения договора должны были бы вступить в силу.

## **Статья 25.5. Права и обязанности ответственного участника и других участников консолидированной группы налогоплательщиков**

1. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, осуществляет права и несет обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом для налогоплательщиков налога на прибыль организаций, в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, возникающих в связи с действием консолидированной группы налогоплательщиков.

2. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков имеет право:

1) представлять налоговым органам и их должностным лицам любые пояснения по исчислению и уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей) по консолидированной группе налогоплательщиков;

2) присутствовать при проведении выездных налоговых проверок, проводимых в связи с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, по месту нахождения любого участника такой группы и его обособленных подразделений;

3) получать копии актов налоговых проверок и решений налогового органа, вынесенных по результатам проверок, проводимых в связи с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, а также получать требования об уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей) и иные документы, связанные с действием консолидированной группы налогоплательщиков;

4) участвовать при рассмотрении руководителем (заместителем руководителя) налогового органа материалов налоговых проверок и дополнительных мероприятий налогового контроля, проводимых в связи с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, в случаях и порядке, которые предусмотрены статьей 101 настоящего Кодекса;

5) получать от налоговых органов сведения об участниках консолидированной группы налогоплательщиков, составляющие налоговую тайну;

6) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия или бездействие их должностных лиц, в том числе в интересах отдельных участников консолидированной группы налогоплательщиков в связи с исполнением ими обязанностей (осуществлением прав) при исчислении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;

7) обращаться в налоговый орган с заявлением о зачете (возврате) излишне уплаченного налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

**3. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков обязан:**

1) представлять в порядке и сроки, которые предусмотрены настоящим Кодексом, в налоговый орган для регистрации договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, решение или уведомление о прекращении действия консолидированной группы налогоплательщиков;

2) вести налоговый учет, исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций (авансовые платежи) по консолидированной группе налогоплательщиков в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;

3) представлять в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, а также документы, полученные от других участников этой группы, в порядке и сроки, которые установлены настоящим Кодексом;

4) в случаях прекращения действия консолидированной группы налогоплательщиков и (или) выхода организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков представлять другим участникам этой группы (в том числе вышедшим из состава группы или реорганизованным) сведения, необходимые для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (авансовых платежей) и составления налоговых деклараций за соответствующие отчетные и налоговый периоды, в порядке и сроки, которые предусмотрены договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков;

5) уплачивать недоимку, пени и штрафы, возникающие в связи с исполнением обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;

6) информировать участников консолидированной группы налогоплательщиков о получении требования об уплате налогов и сборов в течение пяти дней со дня его получения;

7) истребовать у участников консолидированной группы налогоплательщиков документы, пояснения и иную информацию, необходимую для осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля и исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;

8) представлять первичные документы, регистры налогового учета и иную информацию по консолидированной группе налогоплательщиков, истребованную в рамках мероприятий налогового контроля налоговым органом, которым зарегистрирован договор о создании указанной группы.

**4. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков в пределах предоставленных ему полномочий имеет иные права и несет другие обязанности налогоплательщика, предусмотренные настоящим Кодексом.**

**5. Участники консолидированной группы налогоплательщиков обязаны:**

**((1) представлять (в том числе в электронной форме) ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков расчеты налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении полученных ими доходов и расходов, данные регистров налогового учета и иные документы, необходимые ответственному участнику указанной группы для исполнения им обязанностей и осуществления прав налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (пп.1 п.5 ст.25.5)

**2) представлять в налоговые органы в установленные настоящим Кодексом сроки и порядке истребуемые документы и иную информацию при осуществлении налоговым органом мероприятий налогового контроля в связи с действием консолидированной группы налогоплательщиков;**

**3) исполнять обязанность по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей) по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения такой обязанности ответственным участником этой группы в порядке, установленном статьями 45–47 настоящего Кодекса;**

**4) осуществлять все действия и предоставлять все документы, необходимые для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и его изменений;**

**5) в случае несоблюдения условий, предусмотренных статьей 25.2 настоящего Кодекса, незамедлительно уведомить ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков и налоговый орган, в котором зарегистрирован договор о создании указанной группы;**

**6) вести налоговый учет в порядке, предусмотренном главой 25 настоящего Кодекса.**

**6. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков обязанности по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей, соответствующих пеней и штрафов) участник (участники) этой группы, исполнивший (исполнившие) указанную обязанность, приобретает (приобретают) право регрессного требования в размерах и порядке, которые предусмотрены гражданским законодательством Российской Федерации и договором о создании указанной группы.**

**7. Участники консолидированной группы налогоплательщиков вправе:**

**1) получать от ответственного участника указанной группы копии актов, решений, требований, актов сверки и иных документов, предоставленных ответственному участнику налоговым органом в связи с действием консолидированной группы налогоплательщиков;**

**2) самостоятельно обжаловать в вышестоящий налоговый орган или в суд акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц с учетом особенностей, предусмотренных настоящим Кодексом;**

3) добровольно исполнять обязанность ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;

4) присутствовать при проведении налоговых проверок, проводимых в связи с исчислением и уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков у такого участника, а также участвовать при рассмотрении материалов таких налоговых проверок.

**8. Организация при выходе из состава консолидированной группы налогоплательщиков обязана:**

1) внести изменения в налоговый учет с начала налогового периода по налогу на прибыль организаций, с 1-го числа которого указанная организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков, направленные на соблюдение требований главы 25 настоящего Кодекса по налоговому учету налогоплательщика, не являющегося участником консолидированной группы налогоплательщиков;

2) исчислить и уплатить налог на прибыль организаций (авансовые платежи) исходя из фактически полученной прибыли за соответствующие отчетные и налоговый периоды в сроки, установленные главой 25 настоящего Кодекса применительно к налоговому периоду, с 1-го числа которого организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков;

3) по окончании налогового периода, с 1-го числа которого указанная организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков, представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций в сроки, предусмотренные главой 25 настоящего Кодекса.

**9. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков при выходе из состава указанной группы одного или нескольких участников обязан:**

1) внести соответствующие изменения в налоговый учет с начала налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором участник (участники) вышел (вышли) из состава консолидированной группы налогоплательщиков;

2) произвести перерасчет авансовых платежей по налогу на прибыль организаций по истекшим отчетным периодам и представить в налоговый орган по месту учета уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

**10. Выход организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков не освобождает ее от исполнения в соответствии со статьями 45–47 настоящего Кодекса обязанности по уплате налога на прибыль организаций, соответствующих пеней и штрафов, возникших в период, когда организация являлась участником такой группы.**

Настоящее положение применяется независимо от того, было или не было известно указанной организации до ее выхода из состава консолидированной группы налогоплательщиков о неисполнении указанной обязанности или нарушении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах либо соответствующие обстоятельства стали известны организации после ее выхода из состава консолидированной группы налогоплательщиков.

**11. Пункты 8 – 10 настоящей статьи применяются также в случае прекращения действия консолидированной группы налогоплательщиков до истечения срока, на который она была создана.**

## **Статья 25.6. Прекращение действия консолидированной группы налогоплательщиков**

**1. Консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действовать при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:**

**1) окончание срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;**

**2) расторжение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков по соглашению сторон;**

**3) вступление в законную силу решения суда о признании договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков недействительным;**

**4) непредставление в налоговый орган в установленные сроки соглашения об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в связи с выходом из состава указанной группы организации, нарушившей условия, установленные статьей 25.2 настоящего Кодекса;**

**5) реорганизация (за исключением реорганизации в форме преобразования), ликвидация ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков;**

**6) возбуждение в отношении ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков производства по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);**

**7) несоответствие ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков условиям, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса;**

**8) уклонение от внесения обязательных изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.**

**2. Приобретение (продажа) акций (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации – участника консолидированной группы налогоплательщиков, не приводящее к нарушению условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 25.2 настоящего Кодекса, не влечет прекращения действия консолидированной группы налогоплательщиков.**

**3. При наличии обстоятельства, указанного в подпункте 2 пункта 1 настоящей статьи, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков обязан направить в налоговый орган, зарегистрировавший договор о создании этой группы, решение о прекращении действия такой группы, подписанное уполномоченными представителями всех организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков, в срок не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения.**

**При наличии обстоятельств, указанных в подпунктах 1, 3–7 пункта 1 настоящей статьи, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков обязан направить в налоговый орган, зарегистрировавший договор о создании этой группы, уведомление, составленное в произвольной форме, с указанием даты возникновения таких обстоятельств.**

**В течение пяти дней с даты получения документов, указанных в абзацах первом и втором настоящего пункта, информация о прекращении действия консолидированной группы налогоплательщиков направляется налоговым органом в налоговые органы по месту нахождения организаций – участников консолидированной группы**

налогоплательщиков, а также по месту нахождения обособленных подразделений организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков.

**4.** Консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действие с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за налоговым периодом, в котором возникли обстоятельства, указанные в пункте 1 настоящей статьи, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

**5.** При наличии основания, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 настоящей статьи, консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действие с 1-го числа отчетного периода по налогу на прибыль организаций, в котором вступило в законную силу решение суда, указанное в подпункте 3 пункта 1 настоящей статьи.

**6.** При наличии основания, предусмотренного подпунктом 4 пункта 1 настоящей статьи, консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действие с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором участник этой группы нарушил условия, установленные статьей 25.2 настоящего Кодекса.

**7.** При наличии оснований, предусмотренных подпунктами 5–7 пункта 1 настоящей статьи, консолидированная группа налогоплательщиков прекращает действие с 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, в котором соответственно была осуществлена реорганизация (за исключением реорганизации в форме преобразования) или ликвидация ответственного участника указанной группы, либо в отношении такого участника было возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве), либо имело место несоблюдение этим ответственным участником условий, предусмотренных статьей 25.2 настоящего Кодекса.

## **Глава 4. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

### **Статья 26. Право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах**

**1.** Налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

! Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

(Письмо Минфина РФ от 26.01.2011 N 03-02-08/4)

! В соответствии с п. 2 ст. 27 Кодекса законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Согласно ст. 28 Гражданского кодекса Российской Федерации законными представителями несовершеннолетних, не достигших четырнадцати лет (малолетних) детей являются их родители. Таким образом, родитель, являясь законным представителем своего несовершеннолетнего ребенка, при получении ребенком дохода от продажи имущества, находившегося в его собственности менее трех лет,

представляет от его имени в установленный срок в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц и может заявить от его имени имущественный налоговый вычет в части дохода от продажи доли в квартире.

(Письмо Минфина РФ от 19.10.2010 N 03-04-05/7-625)

! По смыслу главы 4 НК РФ, в том числе пункта 1 статьи 26, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. Последствия ненадлежащего исполнения законным или уполномоченным представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства. (Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

*?! Рекомендую: учитывать эти положения при заключении договора с бухгалтерской фирмой.*

! Главой 4 Кодекса предусмотрено участие налогоплательщика (плательщика сбора) в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Кодексом. Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Определении от 22.01.2004 N 41-О, само представительство в налоговых отношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика – представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т. е. за счет его собственных средств. При этом важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.

(Письмо Минфина РФ от 23.05.2011 N 03-05-04-03/32)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! В соответствии с п. п. 1 и 3 ст. 29 Кодекса уполномоченным представителем налогоплательщика признается, в частности, юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодатель-

ством Российской Федерации. Таким образом, Кодексом не предусмотрено ограничений по возврату сумм налогов и сборов, излишне перечисленных налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации, на расчетный счет уполномоченного представителя иностранной организации, с дохода которой удержана эта сумма налога.

(Письмо Минфина РФ от 18.04.2011 N 03-08-13)

*?! Рекомендую: применять данное письмо и по НДС/Л.*

**2. Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.**

! В соответствии со п. 4 ст. 80 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя. Пунктом 3 ст. 29 Кодекса установлено, что уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

(Письмо Минфина РФ от 25.04.2008 N 03-02-08/9)

**3. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами.**

! В статье 185 Гражданского кодекса РФ предусмотрен исчерпывающий перечень доверенностей, приравненных к нотариально удостоверенным. В данном перечне отсутствует доверенность, выданная налогоплательщиком – физическим лицом своему уполномоченному представителю на осуществление полномочий по представлению в налоговый орган налоговой отчетности. Следовательно, указанная доверенность должна быть заверена нотариально.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 11.12.2008 N 18–14/4/115524)

! В Определении от 22.01.2004 N 41-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что из п. 1 ст. 45 НК РФ во взаимосвязи с положениями его гл. 4 вытекает, что по своему содержанию вышеуказанная норма не препятствует участию налогоплательщика в налоговых правоотношениях как лично, так и через представителя. Однако представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями либо на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Кроме того, само представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика – представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т. е. за счет его собственных средств. Суд указал, что на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме – безналичной или наличной – происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств.

(Письмо Минфина РФ от 17.08.2010 N 03-05-06-03/95)

#### **4. Правила, предусмотренные настоящей главой, распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.**

! Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Согласно п. 5 ст. 185 Гражданского кодекса Российской Федерации доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это ею учредительными документами, с приложением печати этой организации. Таким образом, в случае подписания документов уполномоченным представителем организации, к ним должна прилагаться копия надлежащим образом оформленной доверенности, согласно которой представитель уполномочен на подписание от имени представляемого соответствующих документов. При этом в соответствующих строках документа "для подписи" вместо указания представляемого указываются данные уполномоченного представителя, документ подписывается представителем и заверяется его печатью.

(Письмо Минфина РФ от 25.07.2008 N 03-04-06-01/230)

### **Статья 27. Законный представитель налогоплательщика**

**1. Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.**

! Единоличный исполнительный орган управляющего вправе подписывать налоговые декларации (расчеты) управляемых обществ без доверенности.

(Письмо Минфина РФ от 16.02.2011 N 03-02-07/1-49)

**2. Законными представителями налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.**

! Согласно ст. 28 Гражданского кодекса Российской Федерации законными представителями несовершеннолетних, не достигших четырнадцати лет (малолетних) детей являются их родители.

(Письмо Минфина РФ от 19.10.2010 N 03-04-05/7-625)

### **Статья 28. Действия (бездействие) законных представителей организации**

**Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации.**

! Согласно Федеральному закону от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" акционеры не отвечают по обязательствам общества. В соответствии с п. 3 ст. 3 названного Федерального закона, в случае если несостоятельность (банкротство) общества вызвана действиями (бездействием) его акционеров или других лиц, которые имеют право давать обязательные для общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, то на указанных акционеров или других лиц в случае недостаточности имуще-

ства общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам. При этом несостоятельность (банкротство) общества считается вызванной действиями (бездействием) его акционеров или других лиц, которые имеют право давать обязательные для общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, только в случае если они использовали указанные право и (или) возможность в целях совершения обществом действия, заведомо зная, что вследствие этого наступит несостоятельность (банкротство) общества. Следует также отметить, что согласно п. 2 ст. 71 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" члены совета директоров (наблюдательного совета) общества, единоличный исполнительный орган общества (директор, генеральный директор), временный единоличный исполнительный орган, члены коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции), равно как и управляющая организация или управляющий, несут ответственность перед обществом за убытки, причиненные обществу их виновными действиями (бездействием), если иные основания ответственности не установлены федеральными законами. Защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов лиц, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, производится в рамках судопроизводства в арбитражных судах (ст. 2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

(Письмо Минфина РФ от 02.04.2009 N 03-02-07/1-167)

*?! Рекомендую: учитывать данное письмо в контракте с директором, а также если учредители принимают рискованные решения фиксировать это в решениях общего собрания.*

## **Статья 29. Уполномоченный представитель налогоплательщика**

**1. Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.**

! На основании ст. ст. 26 и 29 Кодекса налогоплательщик-организация вправе уполномочить физическое лицо представлять интересы этого налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. При этом доверенность от имени указанной организации выдается в соответствии с п. 5 ст. 185 Гражданского кодекса Российской Федерации. В силу п. 1 ст. 187 Гражданского кодекса Российской Федерации лицо, которому выдана доверенность, должно лично совершать те действия, на которые оно уполномочено. Оно может передоверить их совершение другому лицу, если уполномочено на это доверенностью либо вынуждено к этому силою обстоятельств для охраны интересов выдавшего доверенность. Доверенность, выдаваемая в порядке передоверия, должна быть нотариально удостоверена (п. 3 ст. 187 Гражданского кодекса Российской Федерации).

(Письмо Минфина РФ от 18.03.2011 N 03-02-07/1-78)

*?! Рекомендую: учитывать что доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации. Доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей должна быть подписана также главным (старшим) бухгалтером этой организации.*

**2. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.**

**3. Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

**Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.**

**4. Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона. Независимо от положений договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы вправе представлять интересы участников указанной консолидированной группы в следующих правоотношениях:**

**1) в правоотношениях, связанных с регистрацией в налоговых органах договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, а также изменений указанного договора, решения о продлении срока действия договора и его прекращения;**

**2) в правоотношениях, связанных с принудительным взысканием с участника консолидированной группы налогоплательщиков недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;**

**3) в правоотношениях, связанных с привлечением организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в консолидированной группе налогоплательщиков;**

**4) в других случаях, когда по характеру совершаемых налоговым органом действий (бездействия) они непосредственно затрагивают права организации, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков.**

**5. По окончании срока действия, при досрочном расторжении или прекращении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков лицо, являвшееся ответственным участником этой группы, сохраняет полномочия, предусмотренные пунктом 4 настоящей статьи.**

**6. Лицо, являющееся ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, вправе делегировать предоставленные ему настоящим Кодексом полномочия по представлению интересов участников этой группы третьим лицам на основании доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.**

**! Индивидуальный предприниматель – физическое лицо, представляющий отчетность через уполномоченного представителя, обязан нотариально удостоверить доверенность на осуществление полномочий, что потребует от него временных и материальных затрат.**

**(Письмо ФНС РФ от 03.11.2009 N KE-20-1/1657)**

## **Раздел III. Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы. Органы внутренних дел. Следственные органы. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, следственных органов, их должностных лиц**

### **Глава 5. Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц**

#### **Статья 30. Налоговые органы в Российской Федерации**

**1. Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.**

! Законом субъекта Российской Федерации не могут быть переданы полномочия по принятию решений о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль организаций по налоговой ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, и региональным налогам налоговым органам.

(Письмо Минфина РФ от 31.12.2010 N 03-02-07/1-614)

**2. Утратил силу.**

**3. Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

% Приказ ФНС РФ от 05.10.2010 N ММВ-7-10/478@ "Об утверждении Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков"

**4. Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных настоящим Кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.**

## Статья 31. Права налоговых органов

### 1. Налоговые органы вправе:

**(((1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (пп.1 п.1 ст.31)

! Согласно пп. 1 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

(Письмо Минфина РФ от 08.04.2011 N 03-02-07/1-113)

**2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном настоящим Кодексом;**

! Кодексом не предусмотрено проведение налоговым органом самостоятельной выездной налоговой проверки обособленного подразделения, не являющегося филиалом или представительством организации, а также проведение указанной проверки филиалов или представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты федеральных налогов, в том числе предусмотренных специальными налоговыми режимами.

(Письмо Минфина РФ от 28.03.2011 N 03-02-08/32)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

**3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;**

! В соответствии с пп. 3 и 6 п. 1 ст. 31 Кодекса налоговые органы вправе производить выемку документов при проведении налоговых проверок в порядке, предусмотренном ст. 94 Кодекса, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а также осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества в порядке, предусмотренном ст. 92 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 05.02.2009 N 03-02-07/1-48)

**4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;**

% Приказ ФНС РФ от 17.02.2011 N ММВ-7-2/169@ "Об утверждении Порядка представления документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, а также о внесении изменений в некоторые нормативные правовые акты Федеральной налоговой службы"

! Как следует из Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 N 418-О, подписание требования о представлении документов не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а иными принимающими соответствующее решение должностными лицами налогового органа не меняет правовую природу этого акта как ненормативного, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности.

(Письмо Минфина РФ от 24.03.2010 N 03-02-07/1-125)

**5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;**

! При поступлении в банк решения налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика по счетам, которые отсутствуют в банке, рекомендуется обратиться в указанный налоговый орган с сообщением о невозможности исполнения такого решения для принятия налоговым органом соответствующих мер.

(Письмо Минфина РФ от 10.12.2008 N 03-02-07/1-505)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

**6) в порядке, предусмотренном статьей 92 настоящего Кодекса, осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;**

% Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"

! Вместе с тем сообщается, что в соответствии со ст. 288 и п. 2 ст. 671 Гражданского кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан. Юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан. Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод

помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством.

(Письмо Минфина РФ от 10.12.2008 N 03-02-07/1-507)

**7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;**

% Письмо ФНС РФ от 28.07.2006 N ВЕ-6-04/742@ "О направлении для анализа и использования в работе документов"

! В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2004 N 668/04 указано, что определение расчетным путем суммы налога, подлежащего внесению в бюджет, производится на основании данных о доходах и расходах. При невозможности установить одну из составляющих, необходимых для исчисления налога, следует руководствоваться соответствующим правилом, предусмотренным пп. 7 п. 1 ст. 31 Кодекса, создающим дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивающим баланс публичных и частных интересов. В случаях, установленных Кодексом, когда налог определяется с учетом доходов и расходов, при исчислении сумм налога расчетным путем налоговым органом в пределах его компетенции и на основе имеющейся информации о проверяемом налогоплательщике и об иных аналогичных налогоплательщиках определяются доходы и расходы.

(Письмо Минфина РФ от 20.09.2007 N 03-02-08-12)

**8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;**

! Сроки устранения выявленных налоговым органом в ходе налоговой проверки нарушений законодательства о налогах и сборах могут различаться в зависимости от конкретных обстоятельств и видов таких правонарушений. Общий срок устранения нарушений законодательством о налогах и сборах Кодексом не установлен.

(Письмо Минфина РФ от 25.10.2010 N 03-02-08/61)

**9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены настоящим Кодексом;**

**10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;**

**11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;**

! В случае возникновения сомнения в правомерности установления организацией компенсационных выплат работникам, занятым на работах с вредными, тяжелыми или опасными условиями труда, для решения данного вопроса налоговые органы в ходе контрольной работы на основании пп. 11 п. 1 ст. 31 Кодекса вправе привлечь экспертов Федеральной службы по труду и занятости и (или) органов исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации в сфере вопросов охраны труда. Основанием для обращения к экспертам Федеральной службы по труду и занятости может являться, в частности, отсутствие вышеупомянутых доплат к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, при наличии выплат им указанных компенсаций либо значительное несоответствие размера надбавки и размера компенсации таким работникам, то есть признаки того, что под видом не облагаемых налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом компенсационных выплат производится оплата труда работников в повышенном размере. Предметом экспертизы может являться подтверждение ущерба здоровью, вызванного вредными условиями труда, а также оценка компенсируемых в этой связи расходов.

(Письмо Минфина РФ от 21.08.2007 N 03-04-07-02/40)

*?! Рекомендую: применять данное письмо наоборот для того, чтобы подтвердить свою правоту.*

**12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;**

! В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, за исключением лиц, указанных в п. 2 ст. 90 Кодекса. Показания свидетеля заносятся в протокол (форма протокола утверждена Приказом Федеральной налоговой службы от 31.05.2007 N ММ-3-06/338@).

(Письмо Минфина РФ от 13.05.2011 N 03-02-08/55)

**13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;**

**14) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления):**

о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом;

о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите;  
в иных случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.

% Приказ ФНС РФ от 09.02.2011 N ММВ-7-7/147@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах"

## **2. Налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные настоящим Кодексом.**

! Пунктом 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) определен перечень прав налоговых органов, который не является исчерпывающим. Согласно п. 2 ст. 31 Кодекса налоговые органы осуществляют и другие права, предусмотренные Кодексом. На основании п. 2 ст. 93.1 Кодекса в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке. Пунктом 4 ст. 101 Кодекса установлено, что использование доказательств, полученных с нарушением Кодекса, не допускается. Доказательства, полученные в соответствии с Кодексом, должны оцениваться по правилам оценки доказательств с учетом ее значимости для разрешения спора. В соответствии со ст. 71 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств.

(Письмо Минфина РФ от 07.02.2011 N 03-02-08/9)

## **3. Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.**

! Кроме того, на основании п. 3 ст. 31 Кодекса и ст. 9 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия законодательству о налогах и сборах. Это право может реализовываться налоговым органом и без наличия жалобы налогоплательщика или налогового агента.

(Письмо Минфина РФ от 16.05.2006 N 03-02-07/1-122)

## **4. Формы и форматы предусмотренных настоящим Кодексом документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм указанных документов и порядок представления таких документов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иной порядок их утверждения не предусмотрен настоящим Кодексом.**

% Приказ ФНС России от 30.03.2012 N ММВ-7-2/188@ "Об утверждении форм решений о принятии обеспечительных мер, об отмене и о замене обеспечительных мер"

% Приказ ФНС РФ от 28.07.2011 N ММВ-7-8/470@ "Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации статьи 77 Налогового кодекса Российской Федерации"

% Приказ ФНС РФ от 15.03.2011 N ММВ-7-2/203@ "Об утверждении Порядка представления в банки документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и представления

банками информации по запросам налоговых органов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"

% Приказ ФНС РФ от 17.02.2011 N ММВ-7-2/169@ "Об утверждении Порядка представления документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, а также о внесении изменений в некоторые нормативные правовые акты Федеральной налоговой службы"

% Приказ ФНС РФ от 28.12.2010 N ММВ-7-6/773@ "Об утверждении Формата документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах"

## **Статья 32. Обязанности налоговых органов**

### **1. Налоговые органы обязаны:**

#### **1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;**

! Неправомерность актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц могут быть обжалованы лицом, по мнению которого такие акты, действия или бездействие нарушают его права, в порядке, установленном гл. 19 Кодекса, в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

(Письмо Минфина РФ от 05.02.2009 N 03-02-08-12)

#### **2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;**

! Пунктом 1 ст. 23 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) определено, что граждане вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Согласно п. 4 ст. 23 ГК РФ граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований п. 1 настоящей статьи, не вправе ссылаться в отношении заключенных ими при этом сделок на то, что они не являются предпринимателями. В соответствии с п. 1 ст. 2 ГК РФ под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельно, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном порядке.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 22.09.2008 N 09–14/089042)

?! Рекомендую: не забывать про 171 статью Уголовного Кодекса Российской Федерации.

#### **3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;**

#### **4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;**

! Подпунктом 1 п. 1 ст. 21 Кодекса определено, что налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения. Этому праву корреспондирует обязанность налоговых органов по бесплатному предоставлению такой информации налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам, предусмотренная пп. 4 п. 1 ст. 32 Кодекса.

(Письмо ФНС РФ от 06.04.2011 N KE-4-3/5392@)

?! *Рекомендую: применять данное письмо, не забывая о том, что неверно заданный вопрос может привести в налоговой проверке.*

**5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;**

! Согласно ч. 1 ст. 5 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" суды осуществляют судебную власть самостоятельно, независимо от чьей бы то ни было воли, подчиняясь только Конституции Российской Федерации и закону. Вступившие в законную силу судебные акты – решения, определения, постановления арбитражных судов обязательны для всех государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации (ст. 7 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации"). Письменные разъяснения Минфина России, в том числе направленные в ФНС России, не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам и налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах. В силу пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, признается обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

(Письмо Минфина РФ от 02.11.2010 N 03-03-06/1/684)

?! *Рекомендую: учитывать, что любая операция должна иметь квалификацию, установленную ГК РФ, например, инвестиции в недвижимость.*

**б) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору**

**в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;**

*% Приказ ФНС РФ от 09.11.2006 N САЭ-3-10/776@ "Об утверждении Порядка доведения до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации"*

! Кроме того, в соответствии с Административным регламентом Федеральной налоговой службы, утвержденным Приказом Минфина России от 18.01.2008 N 9н, управления ФНС России обязаны размещать информацию о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации, на официальных Интернет-сайтах.

*(Письмо Минфина РФ от 03.11.2009 N 03-04-06-02/82)*

*?! Рекомендую: применять данное письмо для периодов изменения КБК.*

**7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;**

**8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;**

**9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;**

! Как следует из Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2010 N 468-О-О, направление налогоплательщику налогового уведомления (требования) об уплате налога по почте заказным письмом признается надлежащим способом уведомления его адресата. Такое правовое регулирование призвано обеспечить баланс частного и публичного интересов в налоговых правоотношениях и гарантировать исполнение налогоплательщиками конституционно-правовой обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. При этом факт получения налогового уведомления по почте заказным письмом может быть опровергнут при рассмотрении соответствующего спора в суде, в том числе по иску налогового органа о взыскании недоимки по налогу.

*(Письмо Минфина РФ от 25.06.2010 N 03-02-08/43)*

*?! Рекомендую: обеспечить прием почты по юридическому адресу.*

**10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.**

**Запрашиваемая справка представляется (передается в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи) в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;**

! В справке о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, утвержденной Приказом Минфина России от 18.01.2008 N 9н, отражаются отсроченные, рассроченные, в том числе в порядке реструктуризации, приостановленные к взысканию суммы недоимки и задолженности по пеням и штрафам. При этом суммы недоимки и задолженности по пеням и штрафам показываются без учета сумм отсроченных, рассроченных, в том числе в порядке реструктуризации, и приостановленных к взысканию платежей.

(Письмо Минфина РФ от 16.11.2010 N 03-02-07/1-535)

**10.1) представлять ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков по его запросу, направленному в пределах предоставленных ему полномочий, справки о состоянии расчетов консолидированной группы налогоплательщиков и участников этой группы по налогу на прибыль организаций;**

**((11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам оформляются актом. Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам вручается (направляется по почте заказным письмом) или передается налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после дня составления такого акта.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (пп.11 п.1 ст.32)

**Форма и форматы акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также порядок его передачи в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;**

% Приказ ФНС РФ от 20.08.2007 N ММ-3-25/494@ "Об утверждении формы Акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам"

% Приказ ФНС РФ от 04.10.2010 N ММВ-7-6/476@ "Об утверждении формата Акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам"

% Приказ ФНС РФ от 29.12.2010 N ММВ-7-8/781@ "Об утверждении Порядка передачи акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"

**12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.**

! Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения (п. 9 ст. 78 Кодекса). Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Таким образом, налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с просьбой о выдаче ему копии принятого налоговым органом решения о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога.

(Письмо Минфина РФ от 20.11.2008 N 03-02-07/1-468)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

**13) по заявлению ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.**

**2. Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом и иными федеральными законами.**

**3. Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – следственные органы), для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.**

! В связи с введением 01.01.2010 пункта 15.1 в статью 101 Кодекса установлено, что если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с пунктом 3 статьи 32 Кодекса материалы в органы внутренних дел, то на период их рассмотрения приостанавливается исполнение решений о привлечении физического лица к ответственности за налоговое правонарушение и о взыскании соответствующих налога (сбора), пеней, штрафа. Исполнение указанных решений возобновляется, если по итогам рассмотрения материалов будет отказано в возбуждении уголовного дела, дело будет прекращено либо по данному делу будет вынесен оправдательный приговор. В случае вынесения обвинительного приговора налоговый орган отменяет вынесенное решение в части привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые органы в указанных выше случаях принимают соответствующие решения: о приостановлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица; о возобновлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица; об отмене решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части привлечения физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

(Письмо ФНС РФ от 11.03.2010 N ШТ-22-2/174@ "О направлении материалов в органы внутренних дел")

### **Статья 33. Обязанности должностных лиц налоговых органов**

Должностные лица налоговых органов обязаны:

- 1) действовать в строгом соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами;
- 2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

! Таким образом, должностные лица налоговых органов не вправе требовать у налогоплательщика иные документы, если это требование не соответствует законодательству о налогах и сборах.

(Письмо Минфина РФ от 14.07.2008 N 03-02-07/1-281)

- 3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

### **Статья 34. Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов**

1. Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле, настоящим Кодексом, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

2. Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные статьей 33 настоящего Кодекса, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

3. Утратил силу.

#### **Статья 34.1. Утратила силу**

Утратила силу.

### **Статья 34.2. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов**

1. Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

! В целях единообразного применения налоговыми органами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах ФНС России доводятся налоговым органам письменные разъяснения Министерства финансов Российской Федерации. Налоговые органы руководствуются такими разъяснениями согласно пп. 5 п. 1 ст. 32 Кодекса. Федеральным законом от

18.07.2011 N 227-ФЗ п. 1 ст. 34.2 Кодекса дополнен полномочием Министерства финансов Российской Федерации давать налоговым органам разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах. Указанная норма вступает в силу с 01.01.2012.

(Письмо Минфина РФ от 11.08.2011 N 03-02-08/89)

! Если налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) руководствовался письменным разъяснением Минфина России (Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России) о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которое было адресовано данному налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) в связи с исполнением им обязанностей налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), к нему применяются нормы пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса о начислении пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате исполнения законодательства с учетом позиции, изложенной в таком разъяснении, и об исключении вины лица в совершении налогового правонарушения в результате следования налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) указанному письменному разъяснению.

(Письмо Минфина РФ от 24.02.2010 N 03-04-05/10-67)

*?! Рекомендую: учитывать, что письменные разъяснения не мешают пересчитать сам налог.*

! Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер, не являются нормативными правовыми актами и не препятствуют налоговым органам и налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Вместе с тем в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 32 Кодекса налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях обеспечения единообразного применения налоговыми органами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. В этом случае необходимые письменные разъяснения Минфина России, в том числе подготовленные с участием ФНС России, доводятся ФНС России до налоговых органов.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-02-07/1-179)

*?! Рекомендую: для целей применения данной книги учитывать, что рекомендуется применять именно совмещенные письма.*

! Порядок рассмотрения обращений граждан, поступивших в Минфин России, установлен разд. XI Регламента Министерства финансов Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 23.03.2005 N 45н). По общему правилу письменные обращения граждан, относящиеся к компетенции Министерства, рассматриваются в течение 30 дней со дня их регистрации. Согласно п. п. 1 и 3 ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса.

(Письмо Минфина РФ от 25.06.2010 N 03-02-08/41)

**2. Финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Рос-**

## **сийской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.**

! Таким образом, за разъяснением порядка применения положений нормативного правового акта муниципального образования о введении в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и, в частности, применения значения коэффициента К2 для корректировки величины базовой доходности при оказании налогоплательщиком нескольких видов бытовых услуг в одном месте следует обращаться в финансовый орган соответствующего муниципального образования.

(Письмо ФНС РФ от 10.12.2010 N ШС-37-3/17326@)

**3. Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.**

% Приказ Минфина РФ от 10.06.2010 N 57н "Об утверждении Административного регламента Министерства финансов Российской Федерации по исполнению государственной функции "Организация приема граждан, обеспечение своевременного и полного рассмотрения устных и письменных обращений граждан, принятие по ним решений и направление ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок"

## **Статья 35. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц**

**1. Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомερных действий (решений) или бездействия, а равно неправомερных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.**

**Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами.**

! Удовлетворяя требование о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре или возместить причиненные убытки. Согласно принципу иммунитета бюджетов (п. 1 ст. 239 Бюджетного кодекса Российской Федерации) обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта, за исключением случаев, указанных в этом пункте. Обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации производится в соответствии с гл. 24.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Таким образом, в соответствии с законодательством Российской Федерации убытки, причиненные незаконными действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов, могут быть возмещены на основании судебного акта.

(Письмо Минфина РФ от 29.04.2011 N 03-02-08/50)

**2. Утратил силу.**

**3. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

## **Глава 6. Органы внутренних дел. Следственные органы**

### **Статья 36. Полномочия органов внутренних дел, следственных органов**

**1. По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.**

**2. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных настоящим Кодексом к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.**

*% Приказ МВД РФ N 495, ФНС РФ N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 "Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений" (вместе с "Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок", "Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения", "Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления")*

### **Статья 37. Ответственность органов внутренних дел, следственных органов и их должностных лиц**

**1. Органы внутренних дел, следственные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.**

**Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при проведении мероприятий, предусмотренных пунктом 1 статьи 36 настоящего Кодекса, убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами.**

**2. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел, следственных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

## **Раздел IV. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**

### **Глава 7. Объекты налогообложения**

#### **Статья 38. Объект налогообложения**

**1. Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.**

**Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом положений настоящей статьи.**

! Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 14.12.2004 N 451-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации" указал, что по смыслу п. 1 ст. 38 и ст. 374 Кодекса объектом налогообложения по налогу на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, то есть таких активов организации, которые составляют экономическую базу ее предпринимательской деятельности. Кроме того, как указано в мотивировочной части Определений ВАС РФ от 17.10.2007 по делу N 8464/07 и от 14.02.2008 N 758/08, факт отсутствия государственной регистрации права собственности на объект недвижимости в связи с несвоевременной реализацией налогоплательщиком своего права на оформление указанного имущества в свою собственность не является основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета и налогообложения названного имущества. Иное истолкование ст. 374 Кодекса противоречило бы действительному экономическому положению налогоплательщика, создавало бы для него необоснованную налоговую выгоду и ставило бы в неравное положение других налогоплательщиков, обладающих объектами недвижимости, права на которые зарегистрированы в установленном порядке. Толкование указанной нормы соответствует основным началам налогового законодательства, в соответствии с которыми, в частности, лицо, имеющее возможность извлекать полезные свойства имущества, подлежит соответствующему налогообложению. Таким образом, обязанность по уплате налога на имущество организаций возникает у налогоплательщика в отношении законченных строительством объектов с начала ввода их в эксплуатацию, что соответствует также позиции судов, изложенной, в частности, в Определениях ВАС РФ от 25.05.2009 N ВАС-6326/09 и N ВАС-6250/09, а также ФАС Северо-Западного округа от 06.09.2006 N А44-467/2006-9.

(Письмо Минфина РФ от 08.06.2010 N 03-05-05-01/15)

*?! Рекомендую: применять данное письмо с учетом ПБУ 6/01.*

**2. Под имуществом в настоящем Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.**

! На основании ст. ст. 128 и 143 Гражданского кодекса ценные бумаги, в том числе вексель, относятся к объектам гражданских прав. Досрочное погашение векселя векселедателем не влечет передачи права собственности на вексель и, соответственно, на основании п. 1 ст. 39 Кодекса не является реализацией векселя. Таким образом, в целях применения налога на добавленную стоимость передача права собственности на вексель третьего лица, в том числе в обмен на товары (работы, услуги), признается реализацией векселя, освобождаемой от налогообложения на основании ст. 149 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 21.03.2011 N 03-02-07/1-79)

*?! Рекомендую: индоссамент векселя признается реализацией, в том числе для целей применения статьи 170 НК РФ, что также может привести в двойному налогообложению по УСН.*

! Однако работы и услуги к имуществу не относятся (п. 2 ст. 38 Кодекса и ст. 128 Гражданского кодекса Российской Федерации). В ситуации прощения долга, возникшего в результате оказания услуг, передачи имущества не происходит. В связи с этим основания для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 Кодекса отсутствуют. Таким образом, указанную операцию для целей налогообложения следует рассматривать как списание кредиторской задолженности, сумма которой подлежит включению в состав внереализационных доходов на основании п. 18 ст. 250 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 07.02.2011 N 03-03-06/1/76)

! Исходя из положений ст. ст. 109, 111 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) паи членов потребительского кооператива относятся к имущественным правам. Таким образом, поскольку паи членов потребительского кооператива являются имущественными правами их членов, то имущественный налоговый вычет, предусмотренный пп. 1 п. 1 ст. 220 Кодекса, при их реализации не применяется. Учитывая, что при реализации паев членов потребительского кооператива вышеуказанные вычеты не применяются, налогообложению налогом на доходы физических лиц подлежит весь доход, полученный налогоплательщиком от такой реализации.

(Письмо Минфина РФ от 18.02.2011 N 03-04-05/10-103)

**3. Товаром для целей настоящего Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относятся и иное имущество, определяемое в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.**

! В связи с тем что имущественные права не относятся к товарам, а также в ст. 346.16 Кодекса прямо не поименованы такие расходы, как расходы на приобретение имущественных прав, данные расходы не учитываются при определении налоговой базы и не могут быть отнесены к расходам, предусмотренным пп. 23 п. 1 ст. 346.16 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 02.06.2011 N 03-11-11/145)

! Расходы на приобретение земельного участка, предназначенного для дальнейшей реализации, при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учитываются в составе расходов (по мере его реализации).

(Письмо Минфина РФ от 08.06.2011 N 03-11-06/2/91)

! Пунктом 2 ст. 130 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Следовательно, ценные бумаги, приобретенные для дальнейшей реализации, относятся к товарам. Таким образом, налогоплательщики при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, вправе учитывать затраты на приобретение ценных бумаг (в случае приобретения их для дальнейшей реализации) с учетом положений, предусмотренных ст. 346.17 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 24.01.2011 N 03-11-06/2/08)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**4. Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.**

! В соответствии с параграфом 3 главы 37 ГК РФ ремонт бытовой техники осуществляется на основании договора подряда. По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Об этом сказано в пункте 1 статьи 702 ГК РФ. Согласно статье 779 Гражданского кодекса РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Таким образом, организация осуществляет деятельность по выполнению работ. Следовательно, налогоплательщик не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 11.01.2009 N 19-12/000086)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

**5. Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.**

! Нормой п. 2 ст. 779 Гражданского кодекса Российской Федерации аудиторско-консалтинговая деятельность отнесена к сфере оказания услуг. Учитывая изложенное, полагаем, что организация, осуществляющая аудиторскую деятельность, вправе применять положения п. 2 ст. 318 Кодекса в отношении оказываемых этой организацией услуг.

(Письмо Минфина РФ от 15.06.2011 N 03-03-06/1/348)

**6. Идентичными товарами (работами, услугами) в целях настоящего Кодекса признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться.**

При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

*?! Рекомендую: при определении идентичности товаров используется закрытый список характеристик, к которым добавлено функциональное назначение, деловая репутация производителя на рынке и используемый товарный знак.*

**7. Однородными товарами в целях настоящего Кодекса признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения.**

**Однородными работами (услугами) признаются работы (услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость";**

*?! Рекомендую: при определении однородности товаров учитывается закрытый список. Установлено понятие однородности работ (услуг).*

## **Статья 39. Реализация товаров, работ или услуг**

**1. Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.**

! У налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, согласно п. 1 ст. 346.17 Кодекса датой получения доходов (в том числе доходов от реализации товаров) признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) иным способом (кассовый метод). Вместе с тем в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.06.2010 N 808/10 указано, что расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, признаются в составе расходов при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения после фактической передачи товаров покупателю независимо от того, оплачены они покупателем или нет. Таким образом, расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации и оплаченных поставщикам, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, после передачи права собственности на товары покупателям. В случае если вышеуказанные расходы выражены в иностранной валюте, перерасчет расходов по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, в рубли следует производить по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату передачи права собственности на товары покупателям.

(Письмо Минфина РФ от 10.06.2011 N 03-11-06/2/93)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

!! Согласно п. 2 ст. 171 НК РФ суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, подлежат вычетам в случае использования этих товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. На основании норм ст. ст. 39 и 146 НК РФ выбытие товаров по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, например списание морально устаревших товаров, объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не является. Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, ранее правомерно принятые к вычету по указанным товарам, по нашему мнению, необходимо восстановить для уплаты в бюджет.

(Письмо Минфина РФ от 07.06.2011 N 03-03-06/1/332)

!! Согласно пункту 4 письма Минфина России, которые предусматривают, что если возвращенный продавцу товар в дальнейшем не используется им для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, то суммы налога, принятые к вычету при приобретении товаров, использованных для производства и (или) реализации возвращенных товаров, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в том налоговом периоде, в котором возвращенные товары продавцом приняты к учету. При этом регистрация счетов-фактур в книге продаж при восстановлении указанных сумм налога производится в порядке, установленном пунктом 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж. Пункт 3 статьи 170 Кодекса предусматривает случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению. Однако списание товаров с истекшими сроками годности (реализации) к числу случаев, перечисленных в пункте 3 статьи 170 Кодекса, не относится. Согласно статье 23 Кодекса на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать законно установленные налоги. Следовательно, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы налога на добавленную стоимость должна быть предусмотрена законом. Таким образом, оспариваемый пункт 4 письма Минфина России содержит положение, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по восстановлению в бюджет ранее принятых к вычету сумм налога на добавленную стоимость, не предусмотренную Кодексом, в связи с чем имеются основания для признания указанного пункта недействующим как не соответствующим Кодексу. Признать пункт 4 названного письма не действующим как не соответствующий Налоговому кодексу Российской Федерации. (Решение ВАС РФ от 19.05.2011 N 3943/11 О признании пункта 1 письма Минфина РФ от 07.03.2007 N 03-07-15/29 "О порядке применения налога на добавленную стоимость, а также регистрации счетов-фактур в книге покупок и книге продаж при возврате товаров" соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации, а пункта 4 недействующим как не соответствующего Налоговому кодексу Российской Федерации)

*?! Рекомендую: исходить из того, что при уничтожении товаров образуются либо отходы, либо материалы и налогообложение должно производиться исходя из того, облагаются ли они НДС при дальнейшей реализации.*

**2. Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй настоящего Кодекса.**

**3. Не признается реализацией товаров, работ или услуг:**

**1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);**

! Разница между оценкой суммы займа, выраженной в условных единицах, в российских рублях на дату получения заемщиком денежных средств и рублевой оценкой суммы займа на

дату возврата денежных средств кредитору не является доходом (расходом) в виде суммовых разниц, предусмотренных п. 11.1 ст. 250 и пп. 5.1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 22.12.2010 N 16-15/134822@)

! Согласно п. 3 ст. 169 Кодекса при совершении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Кодекса, налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. В связи с этим счета-фактуры по вышеуказанным услугам составляются и выставляются заимодавцем в общеустановленном порядке. При этом счет-фактура на сумму займа заимодавцем не составляется.

(Письмо Минфина РФ от 22.06.2010 N 03-07-07/40)

?! *Рекомендую: применять данное письмо для целей определения пропорции по вычету НДС по статье 170 НК РФ.*

?! *Рекомендую: индоссамент векселя признается реализацией ценной бумаги.*

**2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;**

! В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 39 Кодекса передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации не признается реализацией в целях налогообложения. В связи с этим момент оплаты ценных бумаг реорганизуемой организации, которые передаются правопреемнику, не влияет на признание правопреемником стоимости ценных бумаг в качестве расходов в соответствии с п. 2.1 ст. 252 Кодекса. Таким образом, ценные бумаги, передаваемые при реорганизации организации в форме выделения или присоединения, отражаются выделенной организацией в налоговом учете по стоимости и в последовательности, определяемой по данным регистров налогового учета передающей стороны.

(Письмо Минфина РФ от 05.04.2010 N 03-03-06/1/231)

**3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;**

! Коллегии адвокатов в отношении вознаграждений адвокатов, обязательных отчислений адвокатов на содержание коллегии адвокатов и на общие нужды адвокатской палаты счета-фактуры не выставляют, книги покупок и книги продаж не ведут. Что касается отражения указанных вознаграждений и отчислений в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, то Порядком заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, утвержденным Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н, отражение таких сумм в налоговой декларации не предусмотрено.

(Письмо Минфина РФ от 16.07.2010 N 03-07-11/297)

**4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);**

! Продажа выкупленной или приобретенной обществом по иным основаниям оплаченной доли в уставном капитале данного общества, не может рассматриваться в качестве передачи, носящей инвестиционный характер, и признается для целей налогообложения реализацией имущественных прав.

(Письмо Минфина РФ от 01.06.2011 N 03-03-06/1/321)

**4.1) передача имущества и (или) имущественных прав по концессионному соглашению в соответствии с законодательством Российской Федерации;**

**5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;**

! Кроме того, в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 251 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками. Под вкладом (взносом) участника хозяйственного общества, полученным при его выходе из общества или при ликвидации общества, по нашему мнению, понимаются взносы в уставный капитал общества (как при его учреждении, так и при увеличении его уставного капитала). Таким образом, при передаче имущества в пределах взноса участнику общества у ликвидируемого общества, применяющего упрощенную систему налогообложения, объект налогообложения не возникает.

(Письмо Минфина РФ от 06.09.2010 N 03-04-06/2-204)

**6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), договора инвестиционного товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;**

**7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;**

**8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;**

**8.1) передача имущества участникам хозяйственного общества или товарищества при распределении имущества и имущественных прав ликвидируемой организации, являющейся иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи или маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 Федерального закона от 1 декабря 2007 года N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации". Настоящее положение применяется в случае, если создание и ликвидация организации, являющейся**

**иностранным организатором XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи или маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета в соответствии со статьей 3.1 указанного Федерального закона, осуществляются в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, установленный частью 1 статьи 2 указанного Федерального закона;**

)\*) СПРАВОЧНО: 01.01.2017 г. – Федерального закона от 30.07.2010 N 242-ФЗ – Положения подпункта 8.1 пункта 3 статьи 39 распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2010 года, и применяются до 1 января 2017 года.

**9) иные операции в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.**

## **Статья 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения**

*?! Рекомендую: положения статьи 40 НК РФ с 1 января 2012 года применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации до с 1 января 2012 года. При этом может возникнуть разница по каким положениям определяется налоговая база по НДС и по налогу на прибыль.*

**1. Если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.**

**2. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:**

**1) между взаимозависимыми лицами;**

! Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (абз. 1 п. 1 ст. 20 Кодекса). Пунктом 1 ст. 20 Кодекса предусмотрен перечень оснований признания организаций и (или) физических лиц взаимозависимыми в силу закона. Кроме того, лица могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ, услуг (п. 2 ст. 20 Кодекса). Установление факта взаимозависимости лиц по обстоятельствам иным, чем перечисленные в п. 1 ст. 20 Кодекса, осуществляется судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней (п. 1 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 N 71). Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (п. 2 Информационного письма от 17.03.2003 N 71) были признаны взаимозависимыми лицами в смысле ст. 20 Кодекса юридическое лицо и его руководитель, поскольку характер их взаимосвязи в качестве покупателя и продавца свидетельствовал о возможном влиянии этой связи на условия и результаты сделки. В случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентич-

ных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

(Письмо Минфина РФ от 01.06.2009 N 03-02-08-45)

**2) по товарообменным (бартерным) операциям;**  
**3) при совершении внешнеторговых сделок;**  
**4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.**

! При определении рыночной цены учитываются обычные при заключении между независимыми лицами надбавки к цене или скидки.

(Письмо Минфина РФ от 16.03.2010 N 03-03-06/4/19)

**3. В случаях, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.**

**Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 – 11 настоящей статьи. При этом учитываются обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:**

**сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);**

**потерей товарами качества или иных потребительских свойств;**

**истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;**

**маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;**

**реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.**

! Как видно из акта проверки и решения о доначислении налога и пеней, а также явствует из объяснений представителей ответчика, налоговый орган в ходе проверки не исследовал вопрос об уровне отклонения цены сделок от рыночных цен. При этом рыночные цены вообще не устанавливались, а в целях перерасчета налога на прибыль использован показатель себестоимости услуг (услуги были проданы по ценам ниже себестоимости). Таким образом, решение налогового органа о доначислении налога и пеней не соответствует положениям пункта 3 статьи 40 НК РФ и, следовательно, подлежит признанию недействительным.

(Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71)

! Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных п. п. 4 – 11 указанной ст. 40 Кодекса. При этом учитываются обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные маркетинговой политикой. Учитывая изложенное, при реализации физическим лицам в розничной торговле товаров по ценам с учетом вышеуказанных скидок, эквивалентных сумме, накопленной физическим лицом при совершении предыдущих покупок, по нашему мнению, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется с учетом таких скидок.

(Письмо Минфина РФ от 28.05.2010 N 03-07-11/216)

**4. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.**

**5. Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.**

**6. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.**

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

! В соответствии с п. 6 ст. 40 НК РФ идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. Вместе с тем следует обратить внимание, что при определении рыночной цены учитываются обычные при заключении между независимыми лицами надбавки к цене или скидки.

(Письмо Минфина РФ от 16.03.2010 N 03-03-06/4/19)

**7. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.**

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

**8. При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.**

**9. При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.**

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между

**такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.**

! Так, в Информационном письме от 17.03.2003 N 71 Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал, что в случае, если характер взаимосвязи покупателя и продавца свидетельствует о возможном влиянии этой связи на условия и результаты сделки, они должны быть признаны взаимозависимыми лицами в смысле п. 2 ст. 20 Кодекса и в целях применения положений ст. 40 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 30.09.2010 N 03-02-07/1-437)

**10. При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.**

**При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.**

! При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем проданных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты. Об этом говорится в п. 10 ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, затратный метод применяется лишь в случаях, когда использование метода цены последующей реализации не представляется возможным.

Рыночная цена товаров, реализуемых продавцом, которая определяется с использованием затратного метода, признается как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

При использовании затратного метода учитываются следующие затраты, обычные в подобных случаях:

– прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров (работ, услуг);

– на транспортировку, хранение, страхование;

– иные подобные расходы.

Определение цены товара затратным методом можно представить в виде формулы:

$$PC = Z + P,$$

где PC – рыночная цена товара;

Z – сумма произведенных затрат (при этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на приобретение и (или) реализацию товаров, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты);

P – обычная для торговой деятельности прибыль.

Таким образом, применение затратного метода для целей исчисления налога на прибыль возможно. В Налоговом кодексе РФ не прописан порядок определения "обычных размеров" прибыли и затрат для применения этого метода.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 04.03.2011 N 16–12/020440@)

### **11. При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.**

! К информации о рыночных ценах на товары, работы, услуги, содержащейся в указанных официальных источниках, не относится информация о стоимости товаров, представляемая организациями, осуществляющими деятельность по сбору и обработке информации без специального указания в нормативных правовых актах на статус ее публикации в качестве официального источника.

(Письмо Минфина РФ от 10.05.2011 N 03-02-07/1-160)

! При определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях уполномоченных органов, в том числе органов статистики и ценообразования.

(Письмо Минфина РФ от 31.12.2009 N 03-02-08/95)

! В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.01.2005 N 11583/04 отмечено, что официальные источники информации не могут использоваться без учета положений п. п. 4 – 11 ст. 40 Кодекса, то есть они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени.

(Письмо Минфина РФ от 09.07.2009 N 03-02-07/1-353)

### **12. При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 – 11 настоящей статьи.**

! При рассмотрении дела по вопросу об обоснованности доначисления налоговым органом налога по основаниям, предусмотренным ст. 40 Кодекса, суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в п. п. 4 – 11 ст. 40 Кодекса (п. 12 ст. 40 Кодекса). При толковании условий договора суд принимает во внимание буквальное значение условий договора, а в случае неясности содержания договора суд выясняет действительную общую волю сторон с уче-

том цели договора, при этом принимаются во внимание все соответствующие обстоятельства (ст. 431 Гражданского кодекса Российской Федерации).

(Письмо Минфина РФ от 20.06.2008 N 03-02-07/1-226)

**13. При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).**

! Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.03.2010 N 129 "О соглашениях между исполнительными органами государственной власти, органами местного самоуправления и хозяйствующими субъектами о снижении или поддержании цен на отдельные виды горюче-смазочных материалов, реализуемых сельскохозяйственным товаропроизводителям" (далее – Постановление) предусмотрена цена на реализуемые горюче-смазочные материалы со скидкой до 10 процентов от оптовой текущей цены, сложившейся в субъекте Российской Федерации, в котором осуществляют свою деятельность сельскохозяйственные товаропроизводители, но не ниже уровня себестоимости производства и реализации горюче-смазочных материалов.

(Письмо ФНС РФ от 04.06.2010 N АС-18-2/150)

! При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы) (п. 13 ст. 40 Кодекса). Государственное регулирование ценообразования осуществляется в том числе посредством установления предельных цен и (или) предельных надбавок к ценам. Следовательно, налогоплательщики вправе использовать для целей налогообложения цены, которые не превышают установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации предельного уровня соответствующих цен.

(Письмо Минфина РФ от 12.01.2010 N 03-02-07/1-1)

**14. Положения, предусмотренные пунктами 3 и 10 настоящей статьи, при определении рыночных цен финансовых инструментов срочных сделок и рыночных цен ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных главой 23 настоящего Кодекса "Налог на доходы физических лиц" и главой 25 настоящего Кодекса "Налог на прибыль организаций".**

! Профессиональные участники рынка ценных бумаг по строке 070 Приложения 2 к Листу 02 налоговой декларации (далее – строка 070) отражают расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) реализованных (выбывших) ценных бумаг, с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). В соответствии с п. 14 ст. 40 Кодекса при определении рыночных цен ценных бумаг учитываются особенности, предусмотренные гл. 25 Кодекса "Налог на прибыль организаций". Порядок определения и контроля рыночных цен ценных бумаг для целей налогообложения прибыли установлен ст. 280 Кодекса. Таким образом, по строке 070 указываются расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг, учитываемые для целей налогообложения прибыли, т. е. определенные с учетом положений п. п. 5 и 6 ст. 280 Кодекса.

(Письмо ФНС РФ от 06.05.2011 N КЕ-4-3/7403@)

## **Статья 41. Принципы определения доходов**

**В соответствии с настоящим Кодексом доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" настоящего Кодекса.**

! При безвозмездной передаче имущества налогоплательщик не получает экономической выгоды, в связи с чем в соответствии с общим принципом, установленным ст. 41 Кодекса, у него не возникает дохода, учитываемого для целей налогообложения прибыли. Учитывая вышеизложенное, указанный подход подлежит применению и в случае безвозмездной передачи ценных бумаг. При безвозмездной передаче ценных бумаг у организации, передающей такие ценные бумаги, дохода в виде рыночной стоимости безвозмездно передаваемых бумаг, учитываемого для целей налогообложения прибыли, не возникает.

(Письмо Минфина РФ от 24.05.2011 N 03-04-06/3-119)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! При этом суд, отклоняя довод налогового органа об открытом перечне внереализационных доходов, сослался на статью 41 НК РФ, устанавливающую общие принципы определения доходов. В силу данной статьи для признания экономической выгоды в качестве дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль, недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды должен быть установлен соответствующими главами НК РФ, регулирующими налогообложение отдельных видов доходов, что является реализацией общих условий установления налогов (статья 17 Кодекса). (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)

*?! Рекомендую: данное письмо позволяет не определять для целей налогообложения прибыли организаций выгоду по низкопроцентным займам. Изменения с 2011 года дают возможность ФНС России подсчитать и корректировать доходы у кредитора, но в связи с отсутствием методики расчета в соответствующей главе не дают возможность облагать налогом на прибыль экономии по процентам у получателя.*

## **Статья 42. Доходы от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации**

**1. Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации в соответствии с главами "Налог на прибыль организаций", "Налог на доходы физических лиц" настоящего Кодекса.**

**2. Если положения настоящего Кодекса не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В аналогичном порядке в указанных доходах определяется доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.**

! Если налогоплательщик, исходя из соответствующих положений НК РФ, не может определить, относятся ли полученные им доходы к доходам от источников в РФ либо к доходам от источников за пределами РФ, вопрос отнесения таких доходов к тому или иному источнику осуществляется уполномоченным органом (ст. 42 НК РФ).

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 16.08.2006 N 20-12/72974)

## **Статья 43. Дивиденды и проценты**

**1. Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.**

**К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.**

! В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов 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 чем 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, применяется налоговая ставка в размере 0 процентов. Следовательно, условия, установленные пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ и при которых к доходам в виде дивидендов может быть применена налоговая ставка в размере 0 процентов, должны быть соблюдены на дату принятия решения о выплате дивидендов. Таким образом, если на дату принятия решения о выплате дивидендов условия, установленные пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, соблюдены, то к доходам в виде дивидендов может быть применена налоговая ставка в размере 0 процентов.

(Письмо Минфина РФ от 27.01.2011 N 03-03-06/1/30)

### **2. Не признаются дивидендами:**

**1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;**

! В соответствии с п. 3 ст. 1 °Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 термин "дивиденды" означает доходы от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, но дающих право на участие в прибыли, а также доходы от других корпоративных прав, которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с законодательством того Государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль. В соответствии с Комментариями к модели Конвенции Организации Экономического Сотрудничества и Развития по налогам на доход и капитал, на основе которой Российской Федерацией с иностранными государствами заключаются Соглашения об избежании двойного налогообложения, платежи, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли, принимаемой решением ежегодных собраний акционеров, но также прибыль от ликвидации

общества. Согласно пп. 1 п. 2 ст. 43 Кодекса не признаются дивидендами выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие вклада этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации. Учитывая вышеизложенное, налогообложение доходов резидента Республики Кипр – участника российского общества с ограниченной ответственностью, получаемых при ликвидации общества (в части, превышающей вклад этого участника в уставный (складочный) капитал организации), осуществляется в соответствии с положениями ст. 1 °Соглашения.

(Письмо Минфина РФ от 07.04.2011 N 03-08-05)

**2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;**

! В соответствии с пп.2 п.2 ст.43 Налогового кодекса Российской Федерации выплаты акционерам (участникам) организации, производимые в виде передачи акций этой организации в собственность, не признаются дивидендами. Следовательно, в иных случаях, не предусмотренных п.19 ст.217 Налогового кодекса Российской Федерации, полученный налогоплательщиком доход в виде акций подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц в порядке, установленном гл.23 Налогового кодекса Российской Федерации.

(Письмо Минфина РФ от 04.07.2002 N 04-02-06/3/45)

**3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.**

**3. Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.**

! Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении. При погашении векселя, размещенного с дисконтом, векселедержатель получит вексельную сумму, указанную в векселе. Учитывая, что вексель был приобретен с дисконтом, т. е. за меньшую сумму, чем указано в векселе, доходом по нему будет признаваться дисконт. Одновременно сообщаем, что порядок налогового учета не изменяется, если вексель приобретен у третьих лиц.

(Письмо Минфина РФ от 10.12.2010 N 03-03-06/2/210)

! В аналитическом учете налогоплательщик самостоятельно отражает сумму доходов (расходов) в сумме причитающихся в соответствии с условиями указанных договоров (а по ценным бумагам – в соответствии с условиями эмиссии, по векселям – условиями выпуска или передачи (продажи)) процентов отдельно по каждому виду долгового обязательства с учетом ст. 269 НК РФ.

(Письмо Минфина РФ от 04.12.2009 N 03-03-06/2/230)

## **Глава 8. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов**

### **Статья 44. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора**

**1. Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных настоящим Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах.**

! В случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя у физического лица сохраняется обязанность представления налоговых деклараций и уплаты налогов за тот период, в котором он осуществлял свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, поскольку прекращение физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя не является обстоятельством, которое влечет прекращение возникшей от осуществления такой деятельности обязанности по уплате налога.

(Письмо Минфина РФ от 06.04.2011 N 03-11-11/83)

**2. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.**

! В обязанности налогоплательщика, определенные статьей 23 Кодекса, не входит подписание каких-либо соглашений с налоговыми органами, обязующих обеспечить поступления в бюджет конкретных сумм налогов. В связи с тем, что заключение указанных соглашений противоречит Кодексу, ФНС России обращает внимание на недопустимость подобных действий со стороны налоговых органов.

(Письмо ФНС РФ от 25.05.2011 N ЗН-4-1/8319)

**3. Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:**

**1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком, плательщиком сбора и (или) участником консолидированной группы налогоплательщиков в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом;**

! Ввиду того что налоговая инспекция утратила право взыскания НДФЛ в принудительном порядке, налогоплательщику рекомендуется погасить имеющуюся задолженность по НДФЛ за 2002 г. в добровольном порядке.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 20.08.2010 N 20-14/4/088232@)

**2) утратил силу с 1 января 2007 года;**

**3) со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в пункте 3 статьи 14 и статье 15 настоящего Кодекса, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;**

! Прекращение физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя не является обстоятельством, которое влечет прекращение возникшей от осуществления такой деятельности обязанности по уплате налога. Полагаем, что в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя у физического лица сохраняется обязанность представления налоговых деклараций и уплаты налогов за тот период, в котором он осуществлял свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя.

(Письмо ФНС РФ от 13.08.2010 N ШС-37-3/9075@)

! Налоговое уведомление об уплате указанной задолженности направляется наследнику в случае смерти физического лица, получившего налоговое уведомление и не исполнившего обязанность по уплате указанной в нем суммы налога, налоговым органом при получении им в соответствии с п. 6 ст. 85 Кодекса сообщения о выдаче наследнику свидетельства о праве на наследство. В случае если физическим лицом до его смерти не было получено налоговое уведомление на уплату транспортного налога, то при отсутствии его обязанности по уплате этого налога не возникает и задолженность по транспортному налогу у наследников этого умершего физического лица.

(Письмо Минфина РФ от 14.10.2010 N 03-05-06-04/249)

**4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со статьей 49 настоящего Кодекса;**

! Таким образом, сам по себе факт распределения имущества в пользу участников ликвидируемого юридического лица не является реализацией в целях налогообложения прибыли, и, следовательно, объекта обложения налогом на прибыль организаций у ликвидируемой организации в этом случае не возникает.

(Письмо Минфина РФ от 19.06.2006 N 03-03-04/1/525)

**5) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.**

! Обстоятельством, с которым Кодекс связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате единого налога на вмененный доход, является осуществление таким налогоплательщиком видов предпринимательской деятельности, подлежащих переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход согласно ст. 346.26 Кодекса. При отсутствии (прекращении существования) указанного обстоятельства у налогоплательщика не возникает (прекращается) и обязанность по уплате данного налога (пп. 5 п. 3 ст. 44 Кодекса).

(Письмо Минфина РФ от 31.12.2008 N 03-11-04/3/585)

## **Статья 45. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора**

**1. Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

**Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик либо в случаях, установленных настоящим Кодексом, участник консолидированной группы налогоплательщиков, вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.**

**Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) требования об уплате налога.**

! Плательщиком государственной пошлины за выдачу удостоверения спасателя, подтверждающего уровень квалификации, выступает физическое лицо, поскольку в отношении него совершается данное юридически значимое действие. Поэтому за выдачу удостоверения спасателя физическое лицо, получающее данное удостоверение, должно самостоятельно уплатить государственную пошлину в бюджет.

(Письмо Минфина РФ от 27.05.2011 N 03-05-04-03/34)

! Если обязанность по уплате налога на доходы физических лиц выполнена налогоплательщиком в установленный срок, необходимость в повторной уплате за истекший налоговый период суммы налога в виде предварительных платежей по налогу – авансовых платежей за этот же период не возникает.

(Письмо Минфина РФ от 15.04.2011 N 03-04-05/3-266)

**2. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом.**

**Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 настоящего Кодекса. Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном статьей 48 настоящего Кодекса.**

**Взыскание налога в судебном порядке производится:**

**1) с организации, которой открыт лицевой счет;**

**2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);**

**3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.**

! При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (статья 168 Гражданского кодекса Российской Федерации)

ской Федерации (далее – ГК РФ)), мнимые и притворные сделки (статья 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 ГК РФ. (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды")

**4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.**

*?! Рекомендую: взыскание налога в судебном порядке производится с налогоплательщика в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.*

**3. Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком либо в случаях, установленных настоящим Кодексом, участником консолидированной группы налогоплательщиков, если иное не предусмотрено пунктом 4 настоящей статьи:**

**1) с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;**

**1.1) с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;**

*?! Рекомендую: обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком физическим лицом с момента передачи поручения на перечисление без открытия счета в банке, что вводит дополнительную защиту от недобросовестных банков.*

**2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;**

**3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;**

**4) со дня вынесения налоговым органом в соответствии с настоящим Кодексом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;**

**5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента;**

**6) со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.**

! Предусмотренное п. 7 ст. 45 Кодекса уточнение платежа применяется в случае, если допущенная налогоплательщиком ошибка в оформлении поручения на перечисление налога не

повлекла перечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. В других случаях сумма налога может быть зачтена или возвращена налогоплательщику. Порядок возврата (зачета) налоговыми органами налогоплательщикам сумм излишне уплаченных налогов, сборов, соответствующих пеней и штрафов установлен ст. 78 Кодекса. Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено Кодексом (п. 2 ст. 78 Кодекса).

(Письмо Минфина РФ от 27.10.2010 N 03-02-08/62)

**4. Обязанность по уплате налога не признается исполненной в следующих случаях:**

**1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;**

**2) отзыва налогоплательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;**

**3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику – физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации;**

**4) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего перечисление этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;**

**5) если на день предъявления налогоплательщиком в банк (орган Федерального казначейства, иной уполномоченный орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов) поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету (лицевому счету) и в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, и если на этом счете (лицевом счете) нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.**

! В случае ошибочного указания налогоплательщиком в расчетном документе на перечисление налоговых платежей реквизитов счета другого органа Федерального казначейства, которому они не предназначались, налоговые органы не вправе признать обязанность налогоплательщика исполненной. В этом случае налоговым органом не может быть принято решение об уточнении платежа, поскольку согласно положениям пункта 7 статьи 45 Кодекса, такое решение может быть принято при условии зачисления платежа на соответствующий счет Федерального казначейства.

(Письмо ФНС РФ от 28.01.2011 N ЗН-11-1/1113@)

**5. Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Пересчет суммы налога, исчисленной в предусмотренных настоящим Кодексом случаях в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации осуществляется по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату уплаты налога.**

! В соответствии с п. 5 ст. 45 Кодекса обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации. Учитывая изложенное, в книге покупок и книге продаж счета-фактуры, в которых суммы выражены в иностранной валюте, следует регистрировать в валюте Российской Федерации.

(Письмо Минфина РФ от 23.04.2010 N 03-07-09/25)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

**6. Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных настоящим Кодексом.**

! Вместе с тем Кодексом не предусмотрено прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налога в случае, когда сумма недоимки не превышает расходов по ее взысканию.

(Письмо Минфина РФ от 22.09.2009 N 03-02-07/1-445)

**7. Поручение на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства заполняется налогоплательщиком в соответствии с правилами заполнения поручений. Указанные правила устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.**

При обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика.

По предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа.

Налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Банк обязан представить в налоговый орган копию указанного поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа.

В случае, предусмотренном настоящим пунктом, на основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджет-

**ную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.**

**О принятом решении об уточнении платежа налоговый орган уведомляет налогоплательщика в течение пяти дней после принятия данного решения.**

% Приказ ФНС РФ от 02.04.2007 N MM-3-10/187@ "Об утверждении формы решения об уточнении платежа и порядка ее заполнения"

! В соответствии с п. 7 ст. 45 Кодекса при обнаружении налогоплательщиком ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей неперечисления этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление об уточнении платежа с приложением документов, подтверждающих уплату им указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить КБК. На основании указанного заявления и акта совместной сверки расчетов, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога. На налоговые органы не возложены полномочия самостоятельно без заявления налогоплательщика осуществлять уточнение платежа. Учитывая изложенное, для урегулирования рассматриваемого вопроса об уточнении платежа Вы вправе обратиться в налоговый орган по месту учета.

(Письмо Минфина РФ от 30.05.2011 N 03-02-08/61)

**8. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов, налоговых агентов и ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.**

**Статья 46. Взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках, а также за счет его электронных денежных средств**

**1. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства.**

! Пени за несвоевременную уплату не удержанного с налогоплательщика налога могут быть взысканы с налогового агента за счет его денежных средств и иного имущества.

(Письмо ФНС РФ от 25.07.2006 N BE-6-04/728@)

**1.1. В случае неуплаты или неполной уплаты в установленный срок налога, подлежащего уплате участником договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее в настоя-**

щей статье – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета), в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), обязанность по уплате этого налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах инвестиционного товарищества.

При отсутствии или недостаточности средств на счетах инвестиционного товарищества взыскание производится за счет средств на счетах управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на денежные средства на счетах управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счетах управляющих товарищей взыскание обращается на денежные средства на счетах товарищей пропорционально доле каждого из них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

((2. Взыскание налога производится по решению налогового органа (далее в настоящей статье – решение о взыскании) путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

((Порядок направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, а также поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в электронной форме устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (п.2 ст.46)

% Приказ ФНС России от 16.04.2012 N ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации"

% "Положение о порядке направления в банк поручения налогового органа, решения налогового органа, а также направления банком в налоговый орган сведений об остатках денежных средств в электронном виде" (утв. Банком России 29.12.2010 N 365-П)

! На основании п. п. 2, 5 и 9 ст. 46 Кодекса взыскание налога и пеней производится в пределах необходимой суммы денежных средств с указанием в поручении налогового органа на перечисление налога и пеней тех счетов налогоплательщика, с которых должно быть произведено перечисление налога и пеней, а также суммы, подлежащей перечислению.

(Письмо Минфина РФ от 29.04.2011 N 03-02-07/1-149)

**3. Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.**

**Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения.**

**В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.**

% Приказ ФНС России от 16.04.2012 N ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации"

! При рассмотрении иска налогового органа о взыскании с налогоплательщика-организации недоимки и пеней, заявленного на основании пункта 3 статьи 46 Кодекса, суду необходимо исходить из того, что действующее законодательство о налогах и сборах не содержит специального указания на то, что непринятие налогоплательщиком мер к оспариванию требования налогового органа об уплате недоимки и пеней должно расцениваться как его согласие с предъявленным требованием. Поэтому в том случае, когда налоговый орган пропустил срок на бесспорное списание сумм недоимки и пеней, установленный пунктом 3 статьи 46 Кодекса, и обратился с соответствующим иском в суд, данный иск подлежит рассмотрению по существу. (Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

! Решение о взыскании пеней принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, сбора, пени, штрафа (п. 3 ст. 46 Кодекса). Порядок и сроки направления указанного требования налогоплательщику установлены ст. ст. 69 и 70 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 29.04.2011 N 03-02-07/1-149)

**4. Поручение налогового органа на перечисление сумм налога в бюджетную систему Российской Федерации направляется в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.**

**5. Поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.**

**Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах – с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.**

**Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).**

**Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.**

! Согласно п. 5 ст. 46 Кодекса взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) счетов, а при недостаточности средств на рублевых счетах – с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя. При этом в абз. 4 п. 5 ст. 46 Кодекса прямо указано, что не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика (налогового агента), если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика (налогового агента), если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

(Письмо Минфина РФ от 16.10.2009 N 03-02-07/1-468)

**7.1. Обращение взыскания на имущество участников договора инвестиционного товарищества в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса допускается только в случае отсутствия или недостаточности денежных средств на счетах инвестиционного товарищества, управляющих товарищей и товарищей.**

**6. Поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.**

**При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем каждого такого поступления на валютные счета, если это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.**

*?! Рекомендую: Статья 15.8. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех тысяч до пяти тысяч рублей.*

**6.1. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать налог за счет электронных денежных средств.**

Взыскание налога за счет электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится путем направления в банк, в котором находятся электронные денежные средства, поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств на счет налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банке.

Поручение налогового органа на перевод электронных денежных средств должно содержать указание реквизитов корпоративного электронного средства платежа налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, с использованием которого должен быть осуществлен перевод электронных денежных средств, указание подлежащей переводу суммы, а также реквизитов счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога может производиться за счет остатков электронных денежных средств в рублях, а при их недостаточности за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте. При взыскании налога за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте и указании в поручении налогового органа на перевод электронных денежных средств валютного счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя банк осуществляет перевод электронных денежных средств на этот счет.

При взыскании налога за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте и указании в поручении налогового органа на перевод электронных денежных средств рублевого счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя руководитель (заместитель руководителя) налогового органа одновременно с поручением налогового органа на перевод электронных денежных средств направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня иностранной валюты налогоплательщика (налогового

агента) – организации или индивидуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валюты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента). Банк осуществляет перевод электронных денежных средств на рублевый счет налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату перевода электронных денежных средств.

При недостаточности или отсутствии электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в день получения банком поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств такое поручение исполняется по мере получения электронных денежных средств.

Поручение налогового органа на перевод электронных денежных средств исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание налога производится за счет остатков электронных денежных средств в рублях, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится за счет остатков электронных денежных средств в иностранной валюте.

**7. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя либо его электронных денежных средств или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя либо информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа, используемого для переводов электронных денежных средств, налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса.**

В отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества одного или нескольких участников этой группы при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в банках всех участников указанной консолидированной группы налогоплательщиков или при отсутствии информации об их счетах.

**8. При взыскании налога налоговым органом может быть применено в порядке и на условиях, которые установлены статьей 76 настоящего Кодекса, приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках либо приостановление переводов электронных денежных средств.**

**((8.1. Со дня отзыва у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций взыскание налога за счет денежных средств на счетах в такой кредитной организации производится с учетом положений Федерального закона "О банках и банковской деятельности" и Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций".**

))) 29.10.2012 – Федеральный закон от 28.07.2012 N 144-ФЗ – для целей устранения противоречий законодательства внесены изменения связанные с отзывом у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций. (новый п.8.1 ст.46)

**9. Положения настоящей статьи применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога.**

**10. Положения настоящей статьи применяются также при взыскании сбора и штрафов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.**

**11. Положения настоящей статьи применяются при взыскании налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов за счет денежных средств на счетах в банках участников этой группы с учетом следующих особенностей:**

**1) взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банках в первую очередь производится за счет денежных средств ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков;**

**2) при недостаточности (отсутствии) денежных средств на счетах в банках у ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков для взыскания всей суммы налога взыскание оставшейся невзысканной суммы налога производится за счет денежных средств в банках последовательно у всех остальных участников этой группы, при этом налоговый орган самостоятельно определяет последовательность такого взыскания на основании имеющейся у него информации о налогоплательщиках. Основанием для взыскания налога в данном случае является требование, направленное ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков. В случае недостаточности (отсутствия) денежных средств на счетах в банках участника консолидированной группы налогоплательщиков при взыскании налога в порядке, предусмотренном настоящим подпунктом, взыскание оставшейся невзысканной суммы производится за счет денежных средств в банках у любого иного участника этой группы;**

**3) при уплате налога, в том числе частично, одним из участников консолидированной группы налогоплательщиков процедура взыскания в уплаченной части прекращается;**

**4) на участника консолидированной группы налогоплательщиков, в отношении которого вынесено решение о взыскании налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, распространяются права и гарантии, предусмотренные настоящей статьей для налогоплательщиков;**

**5) решение о взыскании принимается в порядке, установленном настоящей статьей, после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, направленного ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, но не позднее шести месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд по месту постановки ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков на учет в налоговом органе с заявлением о взыскании налога одновременно со всех участников консолидированной группы налогоплательщиков. Такое заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока на взыскание налога, установленного настоящей статьей. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом;**

**6) решение о взыскании, принятое в отношении ответственного участника или иного участника консолидированной группы налогоплательщиков, действия или бездействие налоговых органов и их должностных лиц при осуществлении процедуры взыскания могут быть оспорены такими участниками по основаниям, связанным с нарушением порядка осуществления процедуры взыскания.**

## **Статья 47. Взыскание налога, сбора, а также пеней и штрафов за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации, индивидуального предпринимателя**

**1. В случае, предусмотренном пунктом 7 статьи 46 настоящего Кодекса, налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса.**

**((Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления на бумажном носителе или в электронной форме в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебного пристава-исполнителя для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве", с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.**

**))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – решение можно направлять как на бумажном носителе, так и в электронной форме. (п.1 ст.47)**

**Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.**

**% Приказ ФНС России от 16.04.2012 N ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации"**

**2. Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя должно содержать:**

**1) фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;**

**2) дату принятия и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;**

**3) наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента – организации либо фамилию, имя, отчество, паспортные данные, адрес постоянного места жительства налогоплательщика – индивидуального предпринимателя или налогового агента – индивидуального предпринимателя, на чье имущество обращается взыскание;**

**4) резолютивную часть решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя;**

**((5) утратил силу;**

**))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – в постановлении может не быть даты вступления в силу решения о взыскании налога за счет имущества. (утратил силу пп.5 п.2 ст.47)**

**б) дату выдачи указанного постановления.**

**3. Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа.**

**4. Исполнительные действия должны быть совершены и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.**

! Частью 1 ст. 69 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" предусмотрено, что обращение взыскания за счет имущества должника включает изъятие имущества и (или) его принудительную реализацию либо передачу взыскателю. Изъятые денежные средства не позднее операционного дня, следующего за днем изъятия, сдаются в банк для перечисления на депозитный счет подразделения судебных приставов. Перечисление денежных средств со счетов должника производится на основании исполнительного документа и (или) постановления судебного пристава-исполнителя. Банк заканчивает исполнение исполнительного документа после перечисления денежных средств в полном объеме (ч. 1, 2, п. 1 ч. 10 ст. 70 Федерального закона "Об исполнительном производстве"). Согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной им в п. 3 Постановления от 12.10.1998 N 24-П, конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налога считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, то есть налог уплачен. Учитывая изложенное, полагаем, что в случае обращения взыскания налога в соответствии со ст. 47 Кодекса на основании постановления судебного пристава посредством изъятия денежных средств и их перечисления со счета налогоплательщика-организации на депозитный счет подразделения судебных приставов налог может быть признан уплаченным с момента списания денежных средств со счета налогоплательщика-организации.

(Письмо Минфина РФ от 11.09.2009 N 03-02-08/74)

**5. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя производится последовательно в отношении:**

**1) наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса;**

**2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;**

**3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;**

**4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;**

**5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;**

**6) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

! Согласно пункту 4 статьи 47 Кодекса взыскание налога может производиться в том числе за счет имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке. При применении указанной нормы необходимо исходить из того, что в соответствии с положениями глав 9 и 29 Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующими вопросы расторжения договоров и недействительности сделок, потребность обратиться взыскание налога на конкретное имущество сама по себе не может рассматриваться в качестве достаточного основания расторжения или недействительности договора, по которому данное имущество было передано третьему лицу.

(Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

**5.1. Взыскание налога, подлежащего уплате участником договора инвестиционного товарищества – управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее в настоящей статье – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета), в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества (за исключением налога на прибыль организаций, возникающего в связи с участием данного товарища в договоре инвестиционного товарищества), производится за счет общего имущества товарищей.**

**При отсутствии или недостаточности общего имущества товарищей взыскание производится за счет имущества управляющих товарищей. При этом в первую очередь взыскание обращается на имущество управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.**

**В случае отсутствия или недостаточности имущества управляющих товарищей взыскание обращается на имущество товарищей пропорционально доле каждого из**

них в общем имуществе товарищей, определяемой на дату возникновения задолженности.

**6.** В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм.

**7.** Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя.

**8.** Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, а также штрафов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом.

! На основании п. п. 1 и 8 ст. 47 Кодекса решение о взыскании штрафа за счет имущества налогоплательщика-организации принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

(Письмо Минфина РФ от 09.04.2008 N 03-02-07/1-144)

**9.** Положения настоящей статьи применяются также при взыскании сбора за счет имущества плательщика сбора – организации или индивидуального предпринимателя.

**10.** Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при взыскании налогов таможенными органами с учетом положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

**11.** Положения настоящей статьи применяются при взыскании налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов за счет имущества участников этой группы с учетом следующих особенностей:

1) взыскание налога за счет имущества участников консолидированной группы налогоплательщиков в первую очередь производится за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках ответственного участника этой группы, на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса;

2) при недостаточности (отсутствии) у ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса, взыскание налога производится у иных участников этой группы за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса;

3) при недостаточности (отсутствии) у участников консолидированной группы налогоплательщиков наличных денежных средств и денежных средств в банках,

на которые не было обращено взыскание в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса, взыскание налога производится за счет иного имущества ответственного участника этой группы в последовательности, установленной подпунктами 2–6 пункта 5 настоящей статьи;

4) при недостаточности имущества ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков для исполнения обязанности по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов взыскание налога производится за счет иного имущества иных участников этой группы в последовательности, установленной подпунктами 2–6 пункта 5 настоящей статьи.

#### **Статья 48. Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) – физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем**

1. В случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сборов) – физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем (далее в настоящей статье – физическое лицо), в установленный срок обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов налоговый орган (таможенный орган), направивший требование об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, и наличных денежных средств, данного физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

Заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица (далее в настоящей статье – заявление о взыскании) подается в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим физическим лицом на дату подачи налоговым органом (таможенным органом) заявления о взыскании в суд.

Указанное заявление о взыскании подается налоговым органом (таможенным органом) в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 1 500 рублей, за исключением случая, предусмотренного абзацем третьим пункта 2 настоящей статьи.

Копия заявления о взыскании не позднее дня его подачи в суд направляется налоговым органом (таможенным органом) физическому лицу, с которого взыскиваются налоги, сборы, пени, штрафы.

*% Приказ ФНС России от 16.04.2012 N ММВ-7-8/238@ "Об утверждении форм документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков), требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации"*

*?! Рекомендую: Статья 122. Требования, по которым выдается судебный приказ заявлено требование о взыскании с граждан недоимок по налогам, сборам и другим обязательным платежам. ("Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации")*

**2. Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.**

**Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов превысила 1 500 рублей, налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 1 500 рублей.**

**Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом (таможенным органом) при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превысила 1 500 рублей, налоговый орган (таможенный орган) обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.**

**Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.**

**3. Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.**

**Требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица может быть предъявлено налоговым органом (таможенным органом) в порядке искового производства не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа.**

**Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления о взыскании может быть восстановлен судом.**

**К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.**

**4. Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица на основании вступившего в законную силу судебного акта производится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.**

**5. Взыскание налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится последовательно в отношении:**

**1) денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;**

**2) наличных денежных средств;**

**3) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;**

4) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

6. В случае взыскания налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога, сбора, пеней, штрафов считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм. Со дня наложения ареста на указанное имущество и до дня перечисления вырученных сумм в бюджетную систему Российской Федерации пени за несвоевременное перечисление налогов, сборов не начисляются.

7. Должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество физического лица, реализуемое в порядке исполнения судебных актов о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица.

## **Статья 49. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации организации**

**1. Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества.**

! В соответствии с п. 4 ст. 63 Гражданского кодекса Российской Федерации выплаты денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производятся ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной ст. 64 данного Кодекса, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом, начиная со дня его утверждения, за исключением кредиторов третьей и четвертой очереди, выплаты которым производятся по истечении месяца со дня утверждения промежуточного баланса. Полагаем, что со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса налоговый орган не вправе осуществлять взыскание налогов, сборов, соответствующих пеней и штрафов в порядке, предусмотренном ст. 46 Кодекса, о чем также свидетельствует практика арбитражных судов (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 25.11.2004 N А05-6517/04-13, ФАС Поволжского округа от 27.02.2007 N А55-7518/06, от 18.12.2007 N 55-6435/2007). Вместе с тем сообщаем, что Кодексом не предусмотрена обязанность налоговых органов по отзыву инкассовых поручений и отмене решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в случае принятия решения о его ликвидации.

(Письмо Минфина РФ от 29.07.2008 N 03-02-07/1-319)

**2. Если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации.**

! Пункт 2 статьи 49 Кодекса предусматривает при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации или учредительными документами, обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов и сборов. При применении

данной нормы необходимо учитывать, что, поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено иное, такое возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

(Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

### **3. Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации.**

! На основании п. 1 ст. 64 Гражданского кодекса Российской Федерации при ликвидации организации расчеты по оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, предшествуют расчетам по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации. Таким образом, приостановление операций по счету организации в банке на основании решения налогового органа при ликвидации этой организации не распространяется на расчеты по оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору.

(Письмо Минфина РФ от 08.04.2011 N 03-02-07/1-112)

### **4. Суммы излишне уплаченных ликвидируемой организацией или излишне взысканных с этой организации налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежат зачету налоговым органом в счет погашения недоимки по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам в порядке, установленном настоящим Кодексом.**

**Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам, подлежащим уплате (взысканию) в бюджетную систему Российской Федерации, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.**

**При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней, штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации в порядке, установленном настоящим Кодексом, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.**

! Пунктом 6 ст. 35 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях" установлено, что порядок ликвидации унитарного предприятия определяется Гражданским кодексом Российской Федерации, указанным Федеральным законом и иными нормативными правовыми актами. В случае если при проведении ликвидации государственного или муниципального предприятия установлена его неспособность удовлетворить требования кредиторов в полном объеме, руководитель такого предприятия или ликвидационная комиссия должны обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании государственного или муниципального предприятия банкротом (п. 5 ст. 35 Федерального закона N 161-ФЗ). На основании п. 3 ст. 7 названного Федерального закона Российская Федерация, субъекты Российской Федерации или муниципальные образования несут субсидиарную ответственность по обязательствам своих казенных предприятий при недостаточности их имущества.

(Письмо Минфина РФ от 23.12.2009 N 03-02-07/1-565)

**5. Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.**

## **Статья 50. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица**

**1. Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном настоящей статьей.**

**2. Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам.**

**На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него настоящей статьей обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для налогоплательщиков.**

**! При преобразовании муниципального унитарного предприятия в акционерное общество резерв на предстоящий капитальный ремонт основных средств, сформированный муниципальным унитарным предприятием, может быть передан образованному в результате реорганизации акционерному обществу, если формирование резервов на предстоящий ремонт основных средств предусмотрено учетной политикой данного акционерного общества.**

(Письмо Минфина РФ от 03.05.2011 N 03-03-06/4/41)

**3. Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.**

**4. При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.**

**5. При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.**

**! Правопреемник при исполнении возложенных на него ст. 50 Кодекса обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Кодексом для налогоплательщиков (в том числе по представлению налоговых деклараций). Учитывая изложенное, Минфин России в Письме от 11.12.2007 N**

03-02-07/1-477 разъяснил, что налоговые декларации (расчеты) по налогам реорганизованной организации должны быть представлены в налоговый орган, а налоги уплачены за последний налоговый период не позднее установленных частью второй Кодекса сроков представления расчетов (налоговых деклараций) и уплаты налогов за отчетный (налоговый) период, в котором завершена реорганизация. В рассматриваемом случае при завершении реорганизации, например, 10 ноября 2010 г. налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за последний налоговый период должна быть представлена и налог уплачен не позднее 28 марта 2011 г.

(Письмо ФНС РФ от 09.03.2011 N KE-4-3/3609@)

**6. При разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.**

! Пунктом 11 ст. 89 Кодекса предусмотрено проведение выездной налоговой проверки в связи с реорганизацией организации-налогоплательщика. Указанная проверка проводится независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. Кроме того, проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. При этом Кодексом не установлены специальные правила для проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика-правопреемника по вопросу исполнения перешедших к нему обязанностей по уплате налогов реорганизованного лица.

(Письмо Минфина РФ от 05.02.2009 N 03-02-07/1-48)

**7. При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.**

Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

**8. При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица.**

! На основании п. 8 ст. 50 Налогового кодекса Российской Федерации при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов, пеней и штрафов не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штра-

фов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица.

(Письмо Минфина РФ от 26.04.2011 N 03-02-07/1-137)

**9. При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.**

! Организация, реорганизованная путем преобразования закрытого акционерного общества в общество с ограниченной ответственностью, до реорганизации применявшая упрощенную систему, переход на данный специальный налоговый режим должна осуществить в порядке, установленном п. 2 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ. При этом в случае, когда организация не подала заявление о переходе на упрощенную систему в пятидневный срок с момента постановки на учет в налоговом органе, она вправе перейти на указанный специальный налоговый режим в порядке, установленном п. 1 ст. 346.13 НК РФ (при соблюдении условий, предусмотренных ст. 346.12 НК РФ), то есть подав заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого планируется применение данного специального налогового режима.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 08.10.2010 N 16-15/105637)

**10. Сумма налога (пеней, штрафов), излишне уплаченная юридическим лицом или излишне взысканная до его реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником (правопреемниками) обязанности реорганизованного юридического лица по погашению недоимки по иным налогам и сборам, задолженности по пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится не позднее одного месяца со дня завершения реорганизации в порядке, установленном настоящим Кодексом, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьёй.**

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченного юридическим лицом или излишне взысканного с него до реорганизации налога, сбора (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности реорганизованного юридического лица по пеням и штрафам, подлежащим уплате (взысканию) в бюджетную систему Российской Федерации, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления в порядке, установленном главой 12 настоящего Кодекса. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом или излишне взысканного налога (пеней, штрафов) до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

! Для осуществления возврата правопреемнику сумм излишне уплаченных налогов реорганизованной организацией необходимо представить в налоговый орган разделительный баланс, акт совместной сверки уплаченных налогов, если такая совместная сверка проводи-

лась, а также иные документы, подтверждающие излишнюю уплату налогов реорганизованной организацией.

(Письмо Минфина РФ от 22.10.2010 N 03-02-07/1-485)

**11. Правила настоящей статьи применяются также в отношении исполнения обязанности по уплате сбора при реорганизации юридического лица.**

! Возврат излишне уплаченной суммы государственной пошлины реорганизованному юридическому лицу может быть осуществлен его правопреемнику в порядке, установленном ст. 333.40 и гл. 12 Кодекса.

(Письмо Минфина РФ от 15.09.2008 N 03-05-04-03/41)

**12. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при определении правопреемника (правопреемников) иностранной организации, реорганизованной в соответствии с законодательством иностранного государства.**

**13. Положения, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.**

**Статья 51. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица**

**1. Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего.**

Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

! Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим. Однако Налоговый кодекс РФ не ограничивает обязанности доверительного управляющего имуществом такого физического лица уплатой налогов, возникших только на день признания этого лица безвестно отсутствующим. Поэтому обязанность уплачивать налоги, возникающие после указанного признания, тоже возлагается на доверительного управляющего. Такой доверительный управляющий, выступая в роли представителя безвестно отсутствующего, в установленные сроки и полном объеме исполняет обязанность по уплате за него налогов. Таким образом, обязанность по уплате налога на имущество физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.11.2007 N 18-08/4/14857)

**2. Обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю не уплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы.**

**3. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также обязанность по уплате причитающихся пеней и штрафов приостанавливается по решению соответствующего налогового органа в случае недостаточности (отсутствия) денежных средств этих физических лиц для исполнения указанной обязанности.**

**При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.**

**4. Лица, на которых в соответствии с настоящей статьей возлагаются обязанности по уплате налогов и сборов физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для налогоплательщиков и плательщиков сборов, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей. Указанные лица при исполнении обязанностей, возложенных на них настоящей статьей, привлекаемые в связи с этим к ответственности за виновное совершение налоговых правонарушений, не вправе уплачивать штрафы, предусмотренные настоящим Кодексом, за счет имущества лица, признанного соответственно безвестно отсутствующим или недееспособным.**

## **Статья 52. Порядок исчисления налога**

**1. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

**2. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.**

**В случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление.**

**! В случае, если налоговое уведомление на уплату налога (авансовых платежей) направлено налоговым органом и получено налогоплательщиком в сроки, установленные статьей 52 Кодекса, то есть не позднее 30 дней до наступления установленного нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) срока платежа, то за неуплату налога (авансовых платежей) в установленный срок должна начисляться пеня, начиная со дня, следующего за установленным указанными нормативными правовыми актами (законами) днем уплаты налога (авансовых платежей). В том случае, если налоговое уведомление на уплату налога (авансовых платежей) направлено налогоплательщику в более поздние сроки, чем установлено статьей 52 Кодекса, в результате чего налогоплательщик не смог исполнить обязанность по уплате налога (авансовых платежей) в сроки, установленные нормативными правовыми актами пред-**

ставительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), то, учитывая нормы пункта 4 статьи 57, пунктов 3 и 6 статьи 58 (в редакции Федерального закона от 26.07.2006 N 137-ФЗ) Кодекса, налогоплательщик обязан уплатить налог (авансовые платежи) в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, а начисление пени должно осуществляться по истечении одного месяца со дня получения налогового уведомления.

(Письмо ФНС РФ от 30.11.2006 N ММ-6-21/1159@)

**3. В налоговом уведомлении должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.**

**В налоговом уведомлении могут быть указаны данные по нескольким подлежащим уплате налогам.**

**Форма налогового уведомления утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

% Приказ ФНС РФ от 05.10.2010 N ММВ-7-11/479@ "Об утверждении формы налогового уведомления"

**((4. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. В случае направления налогового уведомления по почте заказным письмом налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.**

**Форматы и порядок направления налогоплательщику налогового уведомления в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (п.4 ст.52)

% Приказ ФНС РФ от 23.05.2011 N ММВ-7-11/324@ "Об утверждении форматов и порядка направления налогоплательщику налогового уведомления в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" (вместе с "Порядком направления налогоплательщику налогового уведомления в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи")

! Кодексом не предусмотрена уплата авансовых платежей индивидуальным предпринимателем в случае, если налоговое уведомление не получено им в установленном порядке.

(Письмо Минфина РФ от 15.04.2011 N 03-04-05/3-266)

?! *Рекомендую: применять данное письмо.*

**5. Сумма налога на прибыль организаций, исчисляемая по консолидированной группе налогоплательщиков, исчисляется ответственным участником этой группы на основании имеющихся у него данных, включая данные, предоставленные иными участниками консолидированной группы.**

## **Статья 53. Налоговая база и налоговая ставка, размеры сборов**

**1. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются настоящим Кодексом.**

**2. Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются настоящим Кодексом. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных настоящим Кодексом.**

! Вместе с тем обращаем внимание, что при установлении налога, в частности налоговых ставок и налоговых льгот, следует соблюдать основополагающие принципы законодательства о налогах и сборах, в том числе: всеобщности и равенства налогообложения; необходимости учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога; недопустимости налогов, имеющих дискриминационный характер и препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав или нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации; налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

(Письмо Минфина РФ от 20.11.2007 N 03-05-05-02/72)

## **Статья 54. Общие вопросы исчисления налоговой базы**

**1. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.**

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

! Из рассматриваемого письма можно сделать вывод о том, что период совершения выявленных ошибок банком определен и эти ошибки не привели к излишней уплате налога за налоговый период, в котором они были совершены. Следовательно, такие ошибки учитываются относительно налогового периода, в котором они были совершены.

(Письмо Минфина РФ от 07.05.2010 N 03-02-07/1-225) (Письмо Минфина РФ от 27.04.2010 N 03-02-07/1-193)

! При обнаружении нескольких ошибок (искажений), повлекших как занижение, так и завышение налоговой базы и суммы налога, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налоговая база и сумма налога уточняются в разрезе каждой обнаруженной ошибки (искажения) и исходя из этого производится перерасчет налоговой базы и суммы налога. При этом ошибки (искажения), повлекшие занижение налоговой базы и суммы налога, отражаются в периоде, в котором они были совершены, если этот период известен.

(Письмо Минфина РФ от 08.04.2010 N 03-02-07/1-153)

!! При этом суммы такой кредиторской задолженности должны быть признаны налогоплательщиком в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора. Если этот период приходится на предшествующие отчетные (налоговые) периоды, то включение таких сумм в состав внереализационных доходов производится путем представления уточненного расчета за соответствующий период (п. 1 ст. 54 Кодекса). Отсутствие у налогоплательщика права произвольно выбирать налоговый (отчетный) период признания данных сумм для целей налогообложения принимается во внимание и судами (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.01.2011 по делу N А46-4108/2010, Постановление ФАС Уральского округа от 25.01.2010 N Ф09-10607/09-СЗ). Учитывая изложенное, при обнаружении неправомерно учтенного в прошлом отчетном (налоговом) периоде расхода, в связи с тем что дата совершения ошибки (искажения) известна и данная ошибка (искажение) привела к занижению суммы налога на прибыль организаций, налогоплательщик должен осуществить перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором была совершена указанная ошибка (искажение), то есть за период, в котором был неправомерно учтен указанный расход.

(Письмо ФНС РФ от 02.06.2011 N ЕД-4-3/8754) (Письмо Минфина РФ от 20.05.2010 N 03-03-06/1/334) (Письмо Минфина РФ от 02.04.2010 N 03-02-07/1-146)

!! Следовательно, новая норма уточняет ситуацию, когда период совершения ошибки (искажения) определить невозможно. На это прямо указывает ее синтаксическое строение – место расположения данного дополнения (второе предложение именно в абз. 3, а не в абз. 2 и не в новом отдельном абзаце) в совокупности со словами "также и в тех случаях" в тексте дополнения. Учитывая изложенное, ФНС России считает, что и после вступления в силу второго предложения абз. 3 п. 1 ст. 54 Кодекса перерасчет налоговой базы и суммы налога в периоде выявления ошибки (искажения) может быть произведен, только если невозможно определить период совершения ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы. Применительно к запросу в таком случае налогоплательщик должен представить уточненные расчеты по налогу на прибыль за соответствующие периоды 2008 г.

(Письмо ФНС РФ от 17.08.2011 N АС-4-3/13421)

!! Налогоплательщик, допустивший ошибки (искажения), которые привели к излишней уплате налога на прибыль в предыдущем налоговом (отчетном) периоде, имеет право скорректировать налоговую базу за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). К излишней уплате налога на прибыль организаций могут привести в том числе ошибочно не учтенные в момент возникновения расходы. Осуществляя такой перерасчет, налогоплательщик отражает в составе соответствующей группы (вида) расходов (расходы на оплату труда, амортизация, внереализационные расходы и т. д.) отчетного (налогового) периода, в котором выявлена ошибка, сумму выявленного своевременно не учтенного расхода. Таким образом, налогоплательщик, который при наличии постановления следователя органов внутренних дел Российской Федерации о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением лиц, совершивших хищение, ошибочно своевременно не учел убытки от данного хищения, вправе в отчетном периоде, в котором выявлена указанная ошибка, осуществить перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций, отразив сумму вышеназванных убытков в составе внереализационных расходов. К излишней уплате налога

на прибыль организаций могут привести в том числе излишне учтенные доходы. Последующее изменение договора купли-продажи, согласно которому цена товара уменьшена, ведет к уменьшению ранее признанных доходов от реализации в налоговом учете продавца, в результате чего образуется искажение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период, приведшее к излишней уплате указанного налога. Поэтому продавец, предоставивший скидку в виде уменьшения цены единицы товара с внесением изменений в договор купли-продажи, вправе скорректировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций в периоде внесения изменений в указанный договор. Осуществляя такую корректировку, налогоплательщик отражает сумму, на которую уменьшились его доходы от реализации (сумму скидки), в составе внереализационных расходов как убыток прошлых налоговых периодов, выявленный в текущем отчетном (налоговом) периоде, и отражает ее по строке 301 Приложения N 2 к листу 02 декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 05.05.2008 N 54н (с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 16.12.2009 N 135н).

(Письмо Минфина РФ от 01.06.2011 N 03-03-06/2/82) (Письмо Минфина РФ от 28.12.2010 N 03-03-06/1/814) (Письмо Минфина РФ от 17.12.2010 N 03-03-06/1/789) (Письмо Минфина РФ от 04.08.2010 N 03-03-06/2/139) (Письмо Минфина РФ от 30.07.2010 N 03-03-06/1/498) (Письмо Минфина РФ от 29.06.2010 N 03-07-03/110) (Письмо Минфина РФ от 23.06.2010 N 03-07-11/267) (Письмо Минфина РФ от 08.06.2010 N 03-03-06/1/388) (Письмо Минфина РФ от 13.04.2010 N 03-03-06/1/261) (Письмо Минфина РФ от 29.03.2010 N 03-02-07/1-131)

!! Таким образом, налогоплательщики, выявившие в прошлом налоговом периоде ошибки (искажения), которые привели к излишней уплате налога на прибыль организаций, начиная с 1 января 2010 г. в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 54 Кодекса вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль организаций за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены такие ошибки. Таким образом, суммы доначислений в резерв на возможные потери по ссудам, относящиеся к 2009 г. и направленные в 2010 г. в резерв на возможные потери по ссудам, сформированный с учетом положений п. 1 ст. 292 НК РФ, включаются в состав внереализационных расходов 2009 г.

(Письмо Минфина РФ от 04.06.2010 N 03-03-06/1/383) (Письмо Минфина РФ от 02.06.2010 N 03-03-06/2/107) (Письмо Минфина РФ от 23.04.2010 N 03-02-07/1-188)

*?! Рекомендую: Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ 2. Пункт 2 и подпункт "з" пункта 8 статьи 1 настоящего Федерального закона вступают в силу с 1 января 2010 года.*

*?! Рекомендую: если период выявления ошибки, приводящей к излишней уплате налога известен имеется возможность учесть расход в периоде не только совершения, но и выявления ошибки, тем более, что этот перерасчет совершенный в прошлом может быть учтен по налогу на прибыль в будущем. Если это не верно, то штрафа за него не полагается – Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5.*

! При применении статьи 122 Кодекса судам необходимо иметь в виду, что "неуплата или неполная уплата сумм налога" означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный статьей 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части

уплаты конкретного налога. Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных пунктом 4 статьи 81 НК РФ. (Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

!! Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычетам на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет этих товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов. В связи с этим суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные поставщиками принятых на учет товаров (работ, услуг), подлежат вычету не ранее налогового периода, в котором от поставщика получен счет-фактура. В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 54 Кодекса в редакции Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога. На основании п. 2 ст. 9 Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ указанное положение вступило в силу с 1 января 2010 г. и применяется также в отношении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы и сумм налога, совершенных до 1 января 2010 г. При этом нормы гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Кодекса и Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, конкретный порядок соответствующего перерасчета налоговой базы и суммы налога не устанавливают.

(Письмо Минфина РФ от 07.12.2010 N 03-07-11/476)

!! Пунктом 1 ст. 166 Кодекса установлено, что сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Таким образом, вышеуказанные положения ст. 54 Кодекса в отношении налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость не применяются.

(Письмо Минфина РФ от 25.08.2010 N 03-07-11/363)

!! В соответствии с п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога, в том числе вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

(Письмо Минфина РФ от 05.10.2010 N 03-03-06/1/627) (Письмо Минфина РФ от 04.08.2010 N 03-03-06/2/139) (Письмо Минфина РФ от 08.06.2010 N 03-03-06/1/388)

?! *Рекомендую: Минфин РФ искусственно подменяет понятие сумма налога, предъявляемая покупателю и сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Чтобы снизить риски, в том числе связанные с вычетом налога более чем за три года назад, необходимо документально доказывать не только момент выявления ошибки, а также то, что это ошибка, а не преднамеренное действие.*

**2. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и рас-**

**ходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.**

‰ Приказ Минфина РФ N 86н, МНС РФ N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 "Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей"

! До 2004 г. функция по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов осуществлялась Государственным комитетом Российской Федерации по статистике. Однако в ходе административной реформы данная функция признана решением Правительства Российской Федерации избыточной, подлежащей упразднению. В связи с этим осуществление данной функции не предусмотрено Положением о Федеральной службе государственной статистики, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.06.2008 N 420. Таким образом, ни Минфин России, ни Росстат в настоящее время не имеют полномочий разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и не имеют полномочий давать разъяснения по их применению.

(Письмо Минфина РФ от 14.10.2010 N 03-04-05/8-622)

?! *Рекомендую: применять данное письмо при наличии претензий налоговых органов к заполнению первичных документов.*

**3. Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.**

**4. Правила, предусмотренные пунктами 1 и 2 настоящей статьи, распространяются также на налоговых агентов.**

! Таким образом, доход в виде материальной выгоды возникает и учитывается при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в том налоговом периоде, в котором налогоплательщиком производится выплата процентов по займу (кредиту). Если в налоговом периоде выплата процентов по займу (кредиту) не производится, дохода в виде материальной выгоды, подлежащего налогообложению налогом на доходы физических лиц, в данном налоговом периоде не возникает.

(Письмо Минфина РФ от 01.02.2010 N 03-04-08/6-18)

**5. В случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных.**

## **Статья 55. Налоговый период**

**1. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.**

**2. Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца**

**данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.**

**При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.**

! Первым отчетным периодом для организации, созданной в декабре 2010 г., является период с даты регистрации организации по 31 марта 2011 г. Соответственно, если организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, то первым отчетным периодом в данном случае будет период с даты регистрации организации по 31 января 2011 г. Первым налоговым периодом по налогу на прибыль организаций для организации, созданной в декабре 2010 г., будет период с даты регистрации организации по 31 декабря 2011 г.

(Письмо ФНС РФ от 26.01.2011 N KE-4-3/932@)

**3. Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).**

**Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).**

**Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.**

**Предусмотренные настоящим пунктом правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.**

! В случае если присоединение банка А к банку Б и снятие с регистрации транспортных средств произошли в августе 2010 г., то последним налоговым периодом для банка А по транспортному налогу будет являться период с 01.01.2010 по август 2010 г. включительно. За указанный налоговый период транспортный налог в отношении принадлежащих банку А транспортных средств подлежит исчислению и уплате в соответствии с ст. ст. 362 и 363 Кодекса. Что касается банка Б, то в отношении переданных ему банком А транспортных средств он становится налогоплательщиком с момента государственной регистрации транспортных средств.

(Письмо Минфина РФ от 18.03.2011 N 03-05-05-04/06)

**4. Правила, предусмотренные пунктами 2 и 3 настоящей статьи, не применяются в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.**

**5. Утратил силу с 1 января 2007 года.**

## **Статья 56. Установление и использование льгот по налогам и сборам**

**1. 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.**

**Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.**

! Налоговая ставка и налоговая льгота являются самостоятельными элементами налогообложения. Установление в соответствии с Кодексом субъектами Российской Федерации дифференцированных (пониженных) налоговых ставок, в том числе в размере, равном нулю, не отождествляется с установлением необязательного элемента налогообложения – налоговой льготы. Учитывая изложенное, полагаем целесообразным в разрабатываемых ФНС России новых формах налоговых деклараций (новых форматах), а также в формах отчетов о налоговой базе и структуре начислений по налогам отражать налоговые льготы в отдельных строках с самостоятельными кодами.

(Письмо Минфина РФ от 27.08.2010 N 03-05-04-01/42)

*?! Рекомендую: данное предложение будет развиваться, так как контроль за льготами будет в будущем установлен законодательно.*

**2. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.**

! В силу пункта 3 статьи 56 Кодекса налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом. При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде. (Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

! Использование налоговых льгот носит заявительный характер.

(Письмо Минфина РФ от 18.12.2009 N 03-05-06-01/367)

*?! Рекомендую: применять данное положение покупателям, которые неправомочно произвели вычет НДС.*

**3. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом.**

**Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации о налогах.**

**Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются настоящим Кодексом и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).**

## **Статья 57. Сроки уплаты налогов и сборов**

**1. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.**

**Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом.**

**2. При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных настоящим Кодексом.**

**3. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, устанавливаются настоящим Кодексом применительно к каждому такому действию.**

**4. В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.**

## **Статья 58. Порядок уплаты налогов и сборов**

**1. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.**

**2. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.**

**! При уплате налога с нарушением срока уплаты налогоплательщик уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных Кодексом (п. 2 ст. 57, п. 3 ст. 75 Кодекса).**

(Письмо Минфина РФ от 09.04.2009 N 03-02-08/29)

**3. В соответствии с настоящим Кодексом может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога.**

**В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном статьей 75 настоящего Кодекса.**

**Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.**

**! Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) в Постановлении от 26.07.2007 N 47 "О порядке исчисления сумм пеней за просрочку уплаты**

авансовых платежей по налогам и страховым взносам за обязательное пенсионное страхование" (далее – Постановление N 47) указал, что "если по итогам налогового периода сумма исчисленного налога оказалась меньше сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого налогового периода, судам необходимо исходить из того, что пени, начисленные за неуплату указанных авансовых платежей, подлежат соразмерному уменьшению. Данный порядок надлежит применять и в случае, если сумма авансовых платежей по налогу, исчисленных по итогам отчетного периода, меньше суммы авансовых платежей, подлежащих уплате в течение этого отчетного периода". Минфин России рекомендовал налоговым органам при применении п. 3 ст. 58 НК РФ учитывать Постановление Пленума ВАС РФ N 47 (Письмо от 18.10.2007 N 03-02-07/2-168, доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 31.10.2007 N ШС-6-14/847). Таким образом, НК РФ предусматривает начисление пени на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей, не устанавливая каких-либо особенностей, а согласно Постановлению N 47 Пленума ВАС РФ пени, начисленные на авансовые платежи, подлежат пересчету, если эти авансовые платежи превысили сумму исчисленных платежей за отчетный период или исчисленного за год налога. В настоящее время налоговые органы при начислении пени на авансовые платежи применяют следующий механизм ее расчета. В частности, пени на суммы ежемесячных авансовых платежей до истечения отчетного периода не начисляются. После представления налоговой декларации за отчетный (налоговый) период пеня начисляется на несвоевременно уплаченные ежемесячные авансовые платежи, не превышающие авансового платежа, исчисленного исходя из прибыли за последний квартал отчетного (налогового) периода. То есть, если согласно налоговой декларации за отчетный (налоговый) период сумма исчисленного за последний квартал авансового платежа меньше суммы начисленных ежемесячных авансовых платежей на этот квартал, то налоговый орган производит начисление пени на ежемесячные авансовые платежи за последний квартал отчетного (налогового) периода, принимая их (для расчета пени) в суммах не выше авансовых платежей за этот квартал. Если по итогам за отчетный (налоговый) период сумма исчисленного за последний квартал авансового платежа равна или превышает сумму начисленных на этот же квартал ежемесячных авансовых платежей, то начисление пени при несвоевременной их уплате производится исходя из сумм начисленных ежемесячных авансовых платежей, которые налогоплательщик должен был уплатить в течение квартала. Используя данные приведенного в письме ООО примера, ежемесячные авансовые платежи организации на IV квартал 2008 г. составили 1 700 000 руб. По срокам уплаты 28.10.2008 и 28.11.2008 ежемесячные авансовые платежи в сумме 3 400 000 руб. уплачены своевременно, платеж по третьему сроку – 28.12.2008 – не уплачивался. Согласно налоговой декларации за 2008 г. налог, исходя из прибыли за IV квартал, исчислен в размере 1 600 000 руб. Для расчета пени ежемесячные авансовые платежи принимаются в сумме не выше 1 600 000 руб. или, соответственно, по указанным срокам уплаты: 533 333 руб., 533 333 руб. и 533 334 руб. При условии, что по состоянию на 01.10.2008 недоимки по налогу на прибыль организаций не имелось, а уплаченные платежи по срокам 28.10.2008 и 28.11.2008 в размере 3 400 000 руб. превысили сумму ежемесячных авансовых платежей, принимаемых для расчета пени (1 600 000 руб.), то начисление пени в IV квартале 2008 г. не производится.

(Письмо Минфина РФ от 22.01.2010 N 03-03-06/1/15)

*?! Рекомендую: применять данное письмо.*

#### **4. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме.**

**При отсутствии банка налогоплательщика (налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.**

**В этом случае местная администрация и организация федеральной почтовой связи обязаны:**

**принимать денежные средства в счет уплаты налогов, правильно и своевременно перечислять их в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства по каждому налогоплательщику (налоговому агенту). При этом плата за прием денежных средств не взимается;**

**вести учет принятых в счет уплаты налогов и перечисленных денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации по каждому налогоплательщику (налоговому агенту);**

**выдавать при приеме денежных средств налогоплательщикам (налоговым агентам) квитанции, подтверждающие прием этих денежных средств. Форма квитанции, выдаваемой местной администрацией, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;**

**представлять в налоговые органы (должностным лицам налоговых органов) по их запросам документы, подтверждающие прием от налогоплательщиков (налоговых агентов) денежных средств в счет уплаты налогов и их перечисление в бюджетную систему Российской Федерации.**

**Денежные средства, принятые местной администрацией от налогоплательщика (налогового агента) в наличной форме, в течение пяти дней со дня их приема подлежат внесению в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.**

**В случае, если в связи со стихийным бедствием или иным обстоятельством непреодолимой силы денежные средства, принятые от налогоплательщика (налогового агента), не могут быть внесены в установленный срок в банк или организацию федеральной почтовой связи для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации, указанный срок продлевается до устранения таких обстоятельств.**

**За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных настоящим пунктом обязанностей местная администрация и организация федеральной почтовой связи несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.**

**Применение мер ответственности не освобождает местную администрацию и организацию федеральной почтовой связи от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации денежные средства, принятые от налогоплательщиков (налоговых агентов) в счет уплаты и перечисления сумм налогов.**

**% Приказ ФНС РФ от 09.11.2006 N САЭ-3-10/777@ "Об утверждении формы квитанции о приеме местной администрацией наличных денежных средств от налогоплательщиков (налоговых агентов), являющихся физическими лицами, в счет уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов, администрируемых налоговыми органами"**

**5. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии с настоящей статьей применительно к каждому налогу.**

**Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается настоящим Кодексом.**

**Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом.**

! Исчисленные и удержанные суммы налога с выплат, производимых сотрудникам филиала иностранной организации – резидента Великобритании за работу на территории г. Москвы, а также за работу вахтовым методом на территории Ямало-Ненецкого автономного округа, Иркутской области и Краснодарского края, уплачиваются по месту регистрации филиала, то есть в бюджет г. Москвы.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 23.01.2009 N 18–15/004866@)

**6. Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.**

! В случае если физическим лицом до его смерти не было получено налоговое уведомление на уплату транспортного налога, то при отсутствии его обязанности по уплате этого налога не возникает и задолженность по транспортному налогу у наследников этого умершего физического лица.

(Письмо Минфина РФ от 14.10.2010 N 03-05-06-04/249)

**7. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении порядка уплаты сборов (пеней и штрафов).**

! Полагаем, что налогоплательщик – индивидуальный предприниматель вправе уплачивать налоги и сборы посредством внесения в банк наличных денежных средств, используя при этом бланки платежных документов N ПД (налог) и N ПД-4сб (налог).

(Письмо Минфина РФ от 03.06.2008 N 03-02-07/1-203)

**8. Правила, предусмотренные пунктами 2–6 настоящей статьи, применяются также в отношении порядка уплаты авансовых платежей.**

! Представляется целесообразным рекомендовать налоговым органам при принятии решений о перерасчете и доначислении сумм транспортного и земельного налогов, неправильно исчисленных налоговыми органами и подлежащих уплате налогоплательщиками – физическими лицами на основании налоговых уведомлений за прошедшие налоговые периоды, руководствоваться сложившейся судебной практикой.

(Письмо ФНС РФ от 17.12.2008 N ШС-6-3/935@)

## **Статья 59. Признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание**

*?! Рекомендую: Безнадежной к взысканию признается недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся по состоянию на 1 января 2010 года за организациями, которые отвечают признакам недействующего юридического лица, установленным Федеральным законом от 08.08.2001 N 129-ФЗ, и не находятся в процедурах, применяемых в деле о несостоятельности (банкротстве), и в отношении которых судебным приставом-исполнителем вынесено постановление об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания указанных недоимок, задолженности по пеням и штрафам (статья 8 Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ).*

% Установить, что признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию недоимка по налогам (сборам) (в том числе отмененным), образовавшаяся у физических лиц по

состоянию на 1 января 2009 года, задолженность по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженность по штрафам, числящаяся за физическими лицами по состоянию на 1 января 2009 года, в отношении которых налоговый орган утратил возможность взыскания в связи с истечением установленного срока направления требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа, срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам за счет имущества налогоплательщика (плательщика сбора) – физического лица, срока для предъявления к исполнению исполнительного документа, но не более размера таких недоимки и задолженности по пеням и штрафам по состоянию на день принятия решения об их списании. Положения части 1 настоящей статьи не применяются в отношении недоимки по налогам (сборам), уплачиваемым физическими лицами в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности или занятием в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженности по штрафам, числящимся за указанными физическими лицами. Решение о признании указанных в части 1 настоящей статьи недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и об их списании принимается налоговым органом. Перечень документов, при наличии которых принимается решение о признании указанных в части 1 настоящей статьи недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и об их списании, и порядок списания утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Требование от налогоплательщиков (плательщиков сборов) физических лиц представления документов, подтверждающих наличие оснований, указанных в части 1 настоящей статьи, не допускается. (Федеральный закон от 21.11.2011 N 330-ФЗ)

% Приказ ФНС РФ от 14.12.2011 N ММВ-7-8/923@ "Об утверждении Порядка списания признанных безнадежными к взысканию недоимки по налогам (сборам) (в том числе отмененным), образовавшейся у физических лиц по состоянию на 1 января 2009 года, задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженности по штрафам, числящейся за физическими лицами по состоянию на 1 января 2009 года, и Перечня документов, при наличии которых принимается решение о признании недоимки по налогам (сборам) (в том числе отмененным), образовавшейся у физических лиц по состоянию на 1 января 2009 года, задолженности по пеням, начисленным на указанную недоимку, и задолженности по штрафам, числящейся за физическими лицами по состоянию на 1 января 2009 года, безнадежными к взысканию и об их списании"

**1. Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, уплата и (или) взыскание которых оказались невозможными в случаях:**

**1) ликвидации организации в соответствии с законодательством Российской Федерации – в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества организации и (или) невозможности их погашения учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, которые установлены законодательством Российской Федерации;**

**2) признания банкротом индивидуального предпринимателя в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" – в части недоимки, задолженности по пеням и штрафам, не погашенных по причине недостаточности имущества должника;**

**3) смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации, –**

по всем налогам и сборам, а в части налогов, указанных в пункте 3 статьи 14 и статье 15 настоящего Кодекса, – в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, в том числе в случае перехода наследства в собственность Российской Федерации;

4) принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, задолженности по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки, задолженности по пеням и штрафам;

5) в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

! Отношения по проведению реструктуризации задолженности по налогам, пеням, штрафам регулируются бюджетным законодательством Российской Федерации. В связи с этим в случае включения сумм налогов, пеней, штрафов в состав реструктурируемой задолженности погашение этой задолженности осуществляется в соответствии с указанным законодательством Российской Федерации. В случае неисполнения условий реструктуризации взыскание задолженности должно осуществляться в установленном порядке.

(Письмо Минфина РФ от 29.03.2011 N 03-02-07/2-44)

**2. Органами, в компетенцию которых входит принятие решения о признании недоимки, задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списанию, являются:**

1) налоговые органы по месту нахождения организации или месту жительства физического лица (за исключением случаев, предусмотренных подпунктами 2 и 3 настоящего пункта) – при наличии обстоятельств, предусмотренных подпунктами 1–3 пункта 1 настоящей статьи;

2) налоговые органы по месту учета налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (за исключением случая, предусмотренного подпунктом 3 настоящего пункта) – при наличии обстоятельств, предусмотренных подпунктами 4 и 5 пункта 1 настоящей статьи;

3) таможенные органы, определяемые федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, – по налогам, пеням, штрафам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

**3. Законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным и местным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам.**

! В рамках реализации принадлежащих субъекту Российской Федерации полномочий по определению дополнительных оснований признания безнадежными к взысканию недоимки по региональным налогам, задолженности по пеням и штрафам по этим налогам законом субъекта Российской Федерации может быть предусмотрено утверждение необходимого перечня документов, подтверждающих наличие указанных оснований, высшим исполнительным органом государственной власти субъектов Российской Федерации.

(Письмо Минфина РФ от 16.02.2011 N 03-02-07/1-53)

**4. Суммы налогов, сборов, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации, признаются безнадежными к взысканию и списываются в соответствии с настоящей статьей в случае, если на момент принятия решения о признании указанных сумм безнадежными к взысканию и их списанию соответствующие банки ликвидированы.**

**5. Порядок списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам, признанных безнадежными к взысканию, а также перечень документов, подтверждающих обстоятельства, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела (в части налогов, пеней, штрафов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза).**

% Приказ ФНС РФ от 19.08.2010 N ЯК-7-8/393@ "Об утверждении Порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию и Перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам"

**6. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при списании безнадежной задолженности по процентам, предусмотренным главой 9, а также статьей 176.1 настоящего Кодекса.**

## **Статья 60. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов**

**1. Банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства (далее в настоящей статье – поручение налогоплательщика), а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации (далее в настоящей статье – поручение налогового органа) за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.**

! Согласно п. п. 1 и 2 ст. 60 НК РФ банк обязан исполнить поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства. При этом плата за обслуживание по указанной операции не взимается.

(Письмо УФНС РФ по г. Москве от 04.02.2009 N 20-14/4/009039@)

**2. Поручение налогоплательщика или поручение налогового органа исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.**

При предъявлении физическим лицом поручения на перечисление налога в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), срок, установленный абзацем первым настоящего пункта для исполнения банком поручения налогоплательщика, продлевается в установленном порядке на время доставки такого поручения организацией федеральной почтовой связи в

**обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет), но не более чем на пять операционных дней.**

! Кодексом не предусмотрена обязанность банков осуществлять перечисление пени и штрафа по платежным документам физических лиц без взимания платы за соответствующие операции. Поэтому для возложения на банки обязанности по совершению банковских операций в части пеней и штрафов, предусмотренных Кодексом, без взимания платы, требуется дополнительное законодательное регулирование. Учитывая изложенное, по нашему мнению, Сбербанк России вправе взимать комиссионное вознаграждение за перечисление пени и штрафов по платежным документам физических лиц.

(Письмо ФНС РФ от 24.03.2005 N ММ-6-10/226@)

**3. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или остатка его электронных денежных средств банки не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика и поручения налогового органа.**

**3.1. При невозможности исполнения поручения налогоплательщика или поручения налогового органа в срок, установленный настоящим Кодексом, в связи с отсутствием (недостаточностью) денежных средств на корреспондентском счете банка, открытом в учреждении Центрального банка Российской Федерации, банк обязан в течение дня, следующего за днем истечения установленного настоящим Кодексом срока исполнения поручения, сообщить о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика в налоговый орган по месту нахождения банка и налогоплательщику, а о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогового органа – в налоговый орган, который направил это поручение, и в налоговый орган по месту нахождения банка (его обособленных подразделений).**

**((((Форма и форматы сообщения банка о неисполнении (частичном исполнении) поручения налогоплательщика или поручения налогового органа и порядок его передачи в электронной форме устанавливаются Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (п.3.1 ст.60)

**4. За неисполнение или ненадлежащее исполнение предусмотренных настоящей статьей обязанностей банки несут ответственность, установленную настоящим Кодексом.**

**Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджетную систему Российской Федерации сумму налога. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к этому банку применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному статьей 46 настоящего Кодекса, а за счет иного имущества – в порядке, предусмотренном статьей 47 настоящего Кодекса.**

! В соответствии с абзацем вторым пункта 4 статьи 60 Кодекса в случае неисполнения банком в установленный срок поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также инкассового поручения налогового органа на взыскание налога в бесспорном порядке за счет денежных средств налогоплатель-

щика или налогового агента к этому банку применяются меры по взысканию непоречисленных сумм налога и соответствующих пеней за счет денежных средств в порядке, аналогичном порядку, предусмотренному статьей 46 НК РФ, а за счет иного имущества – в судебном порядке. При применении указанной нормы судам необходимо исходить из того, что под "соответствующими пенями" в данном случае следует понимать пени, начисленные на налогоплательщика по правилам статьи 75 Кодекса до того момента, когда в соответствии с пунктом 2 статьи 45 НК РФ его обязанность по уплате налога должна считаться исполненной.

(Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации")

**4.1. Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк Российской Федерации с ходатайством об отзыве лицензии на осуществление банковских операций.**

! ФНС России поручила руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации исключить случаи направления в адрес налогоплательщиков – клиентов банков писем, содержащих рекомендации не осуществлять платежи в бюджет через счета, открытые в отдельных банках, а также содержащих прямую или косвенную оценку платежеспособности банка со стороны налоговых органов. ФНС России надеется на надлежащее исполнение банком обязанности по перечислению налоговых и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации и сообщает, что в соответствии с пунктом 4.1 статьи 60 Налогового кодекса Российской Федерации неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк Российской Федерации с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

(Письмо ФНС РФ от 06.03.2009 N МН-21-1/163)

**(((4.2. Требование о перечислении налога в бюджетную систему Российской Федерации (далее в настоящей статье – требование о перечислении налога) должно быть направлено в банк в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее трех месяцев со дня выявления не перечисленной в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога и составления налоговым органом документа о выявлении не перечисленной банком в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (пп. п. ст.)

**Требованием о перечислении налога признается уведомление банка о непоречисленной сумме налога, а также об обязанности перечислить эту сумму налога в установленный срок.**

**(((Форматы требования о перечислении налога, а также порядок направления этого требования в электронной форме утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.**

))) 01.08.12 – Федеральный закон от 29.06.2012 N 97-ФЗ – вносится техническая правка. (пп. п. ст.)

% Приказ ФНС РФ от 15.03.2011 N ММВ-7-2/203@ "Об утверждении Порядка представления в банки документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и представления банками информации по запросам налоговых органов в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.