

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Золотарев А.Б., Михайлова М.Н., Уиллсон Е.В.

**Проблемы исчисления налога расчетным путем и
изменения юридической квалификации сделки или
статуса и характера деятельности
налогоплательщика**

Москва 2014

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы исчисления налога расчетным путем и изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Ключевые слова: налог; расчетный способ определения налоговой базы; изменение юридической квалификации сделки.

Abstract: The article discusses the issues of ex officio assessment of taxes and legal requalification of transaction or taxpayer's status and nature of its activities.

Key words: tax; ex officio assessment of tax base; legal requalification of transaction.

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2013 год.

Введение

Одними из наименее урегулированных аспектов налогового администрирования остаются вопросы, связанные с переоценкой налоговых обязательств организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц налоговыми органами. В первую очередь, проблема касается правового закрепления методологической основы деятельности налоговых органов по данному направлению.

Будучи формально наделенными правом переоценивать налоговую базу и переквалифицировать сделки, а также статус налогоплательщиков, налоговые органы не ограничены законодательством в использовании любых методов и подходов к порядку её определения.

Неопределенность сохраняется как в ситуациях налоговых проверок действующих организаций, так и в ситуациях, когда необходимо определение налоговой задолженности организации, целенаправленно созданной хозяйствующими субъектами в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании следующей информации:

- (1) имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также
- (2) данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Расчетный метод применяется в следующих случаях:

- (1) 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,
- (2) непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов,
- (3) отсутствия учета доходов и расходов,
- (4) учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

При этом порядок применения расчетного метода (в частности, методы, которые налоговые органы могут использовать при определении сумм налогов расчетным путем) не описаны в НК РФ. В этой связи на практике возникает большое количество

налоговых споров в отношении правомерности расчета, произведенного налоговым органом. Принимая во внимание формулировку нормы на настоящий момент, также встает вопрос, возможно ли применение расчетного метода в случае, если документы представлены налоговому органу, но являются ненадлежащими, или представлена только часть документов, или документы не просто не представляются налоговому органу, а в принципе отсутствуют у налогоплательщика. Ответы на данные вопросы можно найти в арбитражной практике, однако представляется целесообразным ввести ряд уточняющих положений в данную норму на законодательном уровне.

Кроме того, данная норма является общей и, следовательно, должна применяться ко всем налогам. Однако на практике в отношении расчета вычетов по НДС норма подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ не применяется со ссылкой на специальные положения главы 21 НК РФ (статьи 166, 169, 171, 172 НК РФ). Вместе с тем, представляется, что причина такого подхода заключается в некорректном толковании налоговыми органами и арбитражными судами подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ и пункта 7 статьи 166 НК РФ, а не в каких-либо дефектах законодательства.

Опыт иностранных юрисдикций¹

¹ При анализе опыта иностранных юрисдикций нами были использованы следующие источники:

- в отношении Германии: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/ (Общий Налоговый Кодекс Германии),
- в отношении США: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (Кодекс Внутренних Доходов США),
- в отношении Канады: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/> (Закон о Налогах на Доходы),
- в отношении Австралии: <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00367> (Закон об Определении Налога на Доходы),
- в отношении Бельгии: <http://ccff02.mifin.fgov.be/KMWeb/documeNt.do?method=view&Nav=1&id=24984ace-2f1d-418a-9997-fcb793c440d7&disableHighlightNiNg=true&documeNtLaNguage=fr#fiNdHighlighted> (Кодекс по Налогу на Доходы),
- в отношении Франции: http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionId=C88EC5A3B7506375734D3402A09F11E3.tpdjo15v_2?cidTexte=JORFTEXT000026856853&dateTexte=20130917 (Закон о Финансах),
- в отношении Великобритании: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/ukpga_20120014_eN.pdf (Закон о Финансах), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_eN.pdf (Закон о Налогах на Доходы), <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23> (Закон о Налогах на Добавленную Стоимость), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/pdfs/ukpga_20100004_eN.pdf (Закон о Налогах на Корпорации).

Необходимо отметить, что во всех исследованных нами иностранных юрисдикциях, в определенных случаях налоги, подлежащие уплате налогоплательщиками, могут исчисляться расчетным путем.

Расчетный метод применяется в следующих случаях:

- (1) отсутствия/ непредставления, или неполноты, или некорректности ведения учета (Великобритания, Франция, Германия, США),
- (2) недостоверности информации, указанной в налоговой декларации (Канада, Австралия),
- (3) отказа налогоплательщика дать информацию/ документы (в частности, оставления требования налогового органа без ответа) или представления надлежащих пояснений, отказа сотрудничать с налоговым органом (Германия, Бельгия),
- (4) непредставления налоговой декларации в срок или неисправления выявленных в декларации дефектов в срок (Бельгия) и т.д.

Как правило, расчетный метод применяется к подоходным налогам, аналогичным налогу на прибыль и НДС, а также к НДС. Причем в Великобритании применение расчетного метода к НДС является наиболее распространенным.

Аналогично России при исчислении налогов расчетным путем налоговые органы используют как информацию о самом налогоплательщике, так и информацию о других аналогичных налогоплательщиках. Отличительной особенностью является то обстоятельство, что, в большинстве стран установлены специальные методы, которые могут использоваться налоговыми органами при исчислении налогов расчетным путем.

Так, например, в Великобритании обычно используется информация о налогах самого налогоплательщика за предыдущие периоды, информация об иных налогоплательщиках и т.д. Аналогичный подход применяют в Великобритании для целей трансфертного ценообразования.

В Германии применяются различные методы: как методы сравнения с другими налогоплательщиками, так и методы, использующие информацию о самом налогоплательщике (к примеру, статистический метод, сравнение доходов и расходов и т.д.).

А в США наиболее распространенными являются следующие методы.

- (1) Метод чистой стоимости (или метод чистой стоимости и расходов) (также используется в Канаде). В основном применяется для проверки учета

налогоплательщика, а также расчета дохода в случае отсутствия надлежащих документов. С помощью данного метода рассчитывается незаявленный налогоплательщиком доход, путем оценки любых неподтвержденных увеличений чистой стоимости в течение проверяемого периода. Устанавливается входящая чистая стоимость или общая стоимость активов на начало налогового периода, к ней добавляются невычитаемые расходы и вычитаются необлагаемые счета. Увеличение чистой стоимости в течение налогового периода определяется путем сравнения входящей чистой стоимости активов и чистой стоимости активов на конец налогового периода. Обязательства вычитаются из стоимости активов. Обоснованные расходы также вычитаются из результата. Если полученная сумма больше, чем заявленный налогоплательщиком доход за определенный год, превышение расценивается как незаявленный доход. При определении чистой стоимости налоговые органы используют следующие данные (все, часть или комбинацию): банковские данные, ценные бумаги, отчеты налогоплательщика по чистой стоимости, финансовую отчетность налогоплательщика для кредиторов, физические активы, инвентаризацию и любые другие доступные данные;

- (2) Метод банковских депозитов и расходов. Налоговый орган определяет сумму всех банковских депозитов, размещенных налогоплательщиком в течение налогового периода, и иного полученного дохода, но не размещенного путем депозита, исключает из полученной суммы депозиты, не приносящие дохода, и определенные расходы. Полученный результат считается доходом, если налогоплательщик не докажет обратное. Несмотря на то, что налогоплательщику предоставлена возможность доказать, что депозиты не являются его доходом, налоговые органы не обязаны доказывать связь банковских депозитов с выявленной деятельностью, приносящей доход;
- (3) Процентный метод или метод наценки на единицу товара. Чистый доход определяется с помощью применения определенных процентов или пропорции, таких как отношение валовой прибыли к продажам, чистого дохода к валовому доходу, или чистого дохода к продажам. Используются данные, полученные от других налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды деятельности. Налоговые органы могут также применить процент прибыли, существовавший у налогоплательщика в предыдущие налоговые периоды.

В российском налоговом законодательстве на настоящий момент установлены только методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов

(прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Вместе с тем, представляется, что часть данных методов возможно использовать и в случаях применения к налогу на прибыль расчетного метода в порядке подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

Анализ арбитражной судебной практики

Существует достаточно большое количество арбитражной практики (в том числе на уровне ВАС РФ) по вопросам, связанным с применением подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ. Это свидетельствует о большом количестве налоговых споров по данному вопросу, а, следовательно, и о несовершенстве законодательства в данной части и необходимости его доработки.

Арбитражную судебную практику можно систематизировать следующим образом.

1) Случаи применения расчетного метода

В Постановлении от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» (далее – «Постановление № 57») Пленум ВАС РФ расширяет случаи применения подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ и указывает, что его следует применять как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими.

То есть, по мнению Пленума ВАС РФ, и отсутствие у налогоплательщика документов, и признание данных документов ненадлежащими дает налоговому органу право применить расчетный метод. Основанием для такой позиции явились более ранние Постановления Президиума ВАС РФ.

Так, в Постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 Президиум ВАС РФ указал, что в случае установления недостоверности представленных налогоплательщиком документов, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Однако встречаются и судебные постановления, не разделяющие данный подход². Как указывают суды, сам по себе факт отсутствия у налогоплательщика учета (налогового или бухгалтерского) при условии наличия первичных документов,

² См., к примеру, Постановление ФАС УО от 14.10.2011 N Ф09-6531/11, Постановление ФАС ДО от 17.07.2012 N Ф03-2926/2012.

подтверждающих совершение соответствующих хозяйственных операций, из которых возникают налоговые последствия, не может служить основанием для применения расчетного метода при исчислении налога на прибыль организаций, так как в этом случае возможность достоверно определить налоговые обязанности налогоплательщика не является утраченной. Такая же позиция существует и в случае представления ненадлежащих документов.

2) Применение расчетного метода как к доходам, так и к расходам (налог на прибыль, НДС, ЕСН, специальные налоговые режимы)

Пленум ВАС РФ в пункте 8 Постановления № 57 разъяснил, что при определении налоговым органом на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему РФ, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

Судебная практика, в том числе на уровне ВАС РФ, поддерживающая вышеуказанный подход, достаточно обширна³.

Такая позиция ВАС РФ и арбитражных судов представляется правильной, поскольку суть расчетного метода заключается именно в реконструкции налоговых обязательств налогоплательщика. В этой связи если налоговый орган определяет расчетным путем одну составляющую налоговой базы – доходы, то и вторую ее составляющую – расходы необходимо определить также расчетным путем.

3) Методы, используемые налоговыми органами при исчислении налогов расчетным путем Поскольку подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ указывает только на возможность использования налоговым органом при исчислении налогов расчетным путем информации о самом налогоплательщике или об иных аналогичных налогоплательщиках, налоговые органы применяют различные методы на свое усмотрение. Это приводит к большому количеству налоговых споров в связи с произведенным налоговым органом расчетом.

Часть споров разрешается в пользу налогоплательщика (в случаях когда налоговым органом применен, к примеру, показатель «чистый доход», отсутствующий

³ См, к примеру, Постановление Президиума ВАС РФ от 19.07.2011 N 1621/11, Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.2011 N 14473/10, Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 N 668/04, Постановление ФАС УО от 07.09.2011 N Ф09-5500/11, Постановление ФАС УО от 04.09.2008 N Ф09-1397/08-С2, Постановление ФАС УО от 28.07.2008 N Ф09-1296/08-С3, Постановление ФАС ЗСО от 01.06.2012 N А45-16568/2011, Постановление ФАС ЦО от 25.04.2012 N А08-5141/2011, Постановление ФАС ЗСО от 01.06.2012 N А45-16568/2011, Постановление ФАС СЗО от 02.04.2012 N А03-1136/2011, Постановление ФАС ЗСО от 22.12.2011 N А45-3794/2011.

в НК РФ; налоговые обязательства налогоплательщика определены только на основании банковских выписок и т.д.)⁴.

Между тем, существует и другая практика, когда суды встают на сторону налоговых органов. Так, суды руководствуются тем, что в налоговом законодательстве отсутствуют строго установленные критерии отбора аналогичных налогоплательщиков. При расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности⁵. Данный подход также отражен в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10.

4) Частичное применение расчетного метода

Пленум ВАС РФ в пункте 8 Постановления № 57 отметил, что в случае отсутствия или признания ненадлежащими документов по отдельным совершенным налогоплательщиком операциям доходы (расходы) по этим операциям определяются налоговым органом по правилам подп. НК РФ с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

Президиум ВАС РФ ранее также отмечал, что частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учета не является обстоятельством, освобождающим налоговые органы от применения положений подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, поскольку задачей налогового контроля является объективное установление размера налогового обязательства проверяемого налогоплательщика (Постановление от 19.07.2011 № 1621/11)⁶.

Однако существуют и судебные постановления, в которых суды указывают на недопустимость частичного применения расчетного метода (к примеру, в ситуации,

⁴ См., например, Постановление ФАС МО от 06.03.2012 N А40-39749/11-99-177, Постановление ФАС СЗО от 10.04.2012 N А56-15329/2011.

⁵ См., к примеру, Постановление ФАС ПО от 11.08.2011 N А12-19867/201, Постановление ФАС МО от 07.09.2011 N А40-12389/11-75-48 (Определение ВАС РФ от 17.04.2012 N ВАС-3896/12), Постановление ФАС ПО от 11.08.2011 N А12-18818/2010, Постановление ФАС ВВО от 06.02.2008 N А43-36604/2006-40-1200.

⁶ Также см., к примеру, Постановление ФАС МО от 07.08.2012 N А40-149737/09-75-1111, Постановление ФАС ПО от 29.06.2012 N А57-12204/2011.

когда налогоплательщик утратил только часть документов или часть утраченных документов восстановлена налогоплательщиком)⁷.

5) Распределение бремени доказывания правильности расчета

Пленум ВАС РФ в пункте 8 Постановления № 57 указал, что бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Такая позиция Пленума ВАС РФ подтверждается более ранними Постановлениями ВАС РФ и арбитражной практикой⁸.

Данный подход ВАС РФ представляется правильным, поскольку применение налоговыми органами расчетного метода, как правило, связано с нарушениями, допущенными налогоплательщиками в части ведения учета, документооборота и т.д.

6) Применение расчетного метода к НДС

Пункт 7 статьи 166 НК РФ предусматривает специальное положение по отношению к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ о том, что в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

При этом пункт 1 статьи 173 НК РФ указывает, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 173 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ.

Из вышеуказанных положений следует, что налог, подлежащий уплате в бюджет (о котором говорится и в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, и в пункте 7 статьи 166 НК РФ), исчисляется с учетом налоговых вычетов по НДС.

⁷ См., к примеру, Постановление ФАС ЗСО от 27.10.2011 N A03-3731/2010, Определение ВАС РФ от 24.02.2012 N ВАС-779/12, Постановление ФАС ЦО от 13.02.2012 N A62-1019/2011.

⁸ См., к примеру, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12.

То есть представляется, что при применении расчетного метода в части НДС налоговый орган должен рассчитать и налоговые вычеты по НДС.

Однако арбитражные суды исходят из противоположного толкования.

Так, Пленум ВАС РФ в пункте 8 Постановления № 57 указал, что на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями пункта 1 статьи 169 и пункта 1 статьи 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты.

Аналогичную позицию ВАС РФ занимал в более ранних Постановлениях, а также разделяют федеральные арбитражные суды округов. Суды опираются на то, что согласно статье 166 НК РФ налоговые вычеты не влияют на определение налоговой базы по НДС, а, следовательно, расчетный метод не подлежит применению. Кроме того, статьи 169, 171, 172 НК РФ предусматривают специальные условия для приобретения права на налоговый вычет по НДС; документальное обоснование этого права лежит на налогоплательщике. В этой связи суды приходят к выводу, что исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов по НДС расчетного метода⁹.

Также есть позиция, что поскольку норма пункта 7 статьи 166 НК РФ является специальной по отношению к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ и предусматривает применение расчетного метода к НДС только в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения, то к случаям непредставления налоговому органу документов, подтверждающих налоговый вычет по НДС, данная норма не применяется¹⁰. Однако на практике данная норма

⁹ См., к примеру, Постановления Президиума ВАС РФ от 09.03.2011 N 14473/10, от 09.11.2010 N 6961/10, от 30.10.2007 N 8686/07, Постановления ФАС МО от 05.04.2013 N A40-91357/12-91-492, ФАС МО от 28.12.2012 N A40-15409/12-129-72, ФАС ЗСО от 15.08.2013 N A81-3680/2012, ФАС ПО от 19.07.2013 N A12-18434/2012, ФАС УО от 08.06.2012 (Определение ВАС РФ от 08.10.2012 N ВАС-12935/12), ФАС СКО от 10.05.2012 N A22-663/2011 (Определение ВАС РФ от 30.08.2012 N ВАС-11260/12), ФАС МО от 25.04.2012 N A40-21814/11-90-94, ФАС ПО от 11.08.2011 N A12-19867/2010, ФАС СЗО от 07.02.2011 N A56-13885/2010, ФАС УО от 07.09.2011 N Ф09-5500/11, ФАС ДО от 16.02.2011 N Ф03-9877/2010, ФАС МО от 07.12.2011 N A40-12389/11-75-48 (Определение ВАС РФ от 17.04.2012 N ВАС-3896/12), ФАС ПО от 11.08.2011 N A12-18818/2010, ФАС ПО от 07.11.2008 N A55-6951/08, ФАС СЗО от 10.04.2012 N A56-15329/2011, ФАС УО от 27.12.2011 N Ф09-8626/11, Постановление ФАС ВВО от 06.02.2008 N A43-36604/2006-40-1200 (Определение ВАС РФ от 16.06.2008 N 7354/08), Постановление ФАС ЗСО от 27.10.2011 N A03-3731/2010 (Определение ВАС РФ от 24.02.2012 N ВАС-779/12), Постановление ФАС МО от 28.06.2011 N КА-A40/6462-11 и многие другие.

¹⁰ См., к примеру, Постановление ФАС ЦО от 09.09.2011 N A14-13810-2009491/34.

применяется и в случае непредставления налогоплательщиками документов налоговому органу.

До выработки ВАС РФ позиции в отношении рассматриваемого вопроса существовала и противоположная позиция, предусматривающая возможность применения расчетного метода к налоговым вычетам по НДС, но она встречается нечасто¹¹.

Таким образом, на настоящий момент сложилась устойчивая арбитражная практика, согласно которой применение расчетного метода к вычетам по НДС невозможно.

Однако, по нашему мнению, подобное толкование налоговыми органами и арбитражными судами вышеперечисленных норм права является не вполне обоснованным. Кроме того, оно противоречит сути расчетного метода (реконструкция налоговых обязательств налогоплательщика) и позиции арбитражных судов в отношении иных налогов. Так, как было указано выше, в отношении налога на прибыль и НДФЛ суды указывают, что при определении расчетным методом доходов налогоплательщика необходимо определить и соответствующие данным доходам расходы. При этом согласно статье 252 НК РФ налогоплательщик вправе учесть расходы только при их экономической обоснованности и документальной подтвержденности (то есть, необходимо соблюсти определенные условия и представить налоговому органу определенные документы). Аналогичный порядок (соблюдение определенных условий и представление налоговому органу определенных документов) предусмотрен и для заявления налоговых вычетов по НДС. Кроме того, отказывая налогоплательщикам в необходимости учета налоговых вычетов по НДС при применении расчетного метода, суды ссылаются на то, что налоговая база по НДС формируется без учета налоговых вычетов по НДС. Однако ни нормы подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, ни норма пункта 7 статьи 166 НК РФ не содержат указания на налоговую базу, а указывают на случаи определения расчетным методом суммы налога, подлежащего уплате в бюджет (для НДС – это налоговая база, уменьшенная на налоговые вычеты).

Тем самым, представляется, что при исчислении налоговым органом НДС, подлежащего уплате в бюджет, с применением расчетного метода, данный метод

11 См., к примеру, Постановления ФАС ВСО от 09.07.2008 N A33-3374/07-Ф02-3124/08, ФАС ДО от 25.08.2008 N Ф03-A73/08-2/3440, ФАС ВСО от 26.12.2007 N A19-9430/07-18-Ф02-9423/07.

следует применять и к вычетам по НДС. Вместе с тем, по нашему мнению, данная проблема заключается в неправильном толковании налоговыми органами и судами положений НК РФ, а не в дефектах законодательства (хотя, возможно, что в случае дополнения законодательства данная проблема разрешится).

Особенности применения расчетного метода к НДФЛ

Пленум ВАС РФ в пункте 8 Постановления № 57 указал, что при толковании положений абз.4 п. 1 ст. 221 НК РФ судам необходимо исходить из того, что предоставление индивидуальному предпринимателю - плательщику налога на доходы физических лиц при отсутствии подтверждающих документов права применить профессиональный налоговый вычет в определенном этой нормой размере не лишает его возможности вместо реализации названного права доказывать фактический размер соответствующих расходов применительно к правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.02.2010 № 13158/09 указал, что применению абзаца 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ не препятствует то обстоятельство, что часть расходов, понесенных в связи с получением дохода, предпринимателем подтверждена. В этом случае налоговые органы и суды должны исходить из того, что если сумма документально подтвержденных расходов меньше 20 процентов общей суммы доходов, полученных предпринимателем от предпринимательской деятельности в течение налогового периода, то профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 09.03.2011 № 14473/10 указал, что если одну из составляющих частей для определения налоговой базы по НДФЛ - доходы - налоговый орган определяет расчетным методом, то и другую ее часть - налоговые вычеты - налоговый орган также должен определить расчетным методом с учетом положений абзаца 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ о возможности применения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов от общей суммы доходов. Такой же позиции придерживается ФНС России в письме от 23.05.2013 № АС-4-2/9355.

Исходя из судебной практики, при отсутствии у налогоплательщика подтверждающих документов или их непредставлении при проверке налоговые органы вправе применить либо профессиональный налоговый вычет, предусмотренный пунктом 1 статьи 221 НК РФ, либо определить налоговые обязательства расчетным

путем¹². Причем в некоторых постановлениях суды указывают, что норма пункта 1 статьи 221 НК РФ является специальной по отношению к норме подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, а следовательно, последняя не подлежит применению¹³.

Представляется, что при проведении налоговой проверки по НДФЛ у налогового органа должно быть право либо применить расчетный метод на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, либо предоставить налогоплательщику профессиональный налоговый вычет, предусмотренный абзацем 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ. Причем представляется целесообразным выбирать вариант, в большей степени обеспечивающий интересы налогоплательщика (то есть, в случае, если профессиональный налоговый вычет больше расчетной суммы расходов, следует применять профессиональный вычет).

Понятие и случаи изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика

Пункт 2 статьи 45 НК РФ предусматривает, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном НК РФ.

По общему правилу, взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 НК РФ, то есть в бесспорном (внесудебном) порядке.

Подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ устанавливает одно из исключений из общего правила о взыскании, предусматривая, что если обязанность организации или индивидуального предпринимателя по уплате налога основана на *изменении налоговым органом юридической квалификации сделки*, совершенной таким налогоплательщиком, *или статуса и характера деятельности* этого налогоплательщика, то взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в судебном порядке.

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 ГК РФ»

¹² См., к примеру, Постановление ФАС ВВО от 06.02.2008 N А43-36604/2006-40-1200, Постановление ФАС ПО от 22.05.2008 N А65-5658/2006-СА1-29, Постановление ФАС СЗО от 01.10.2007 N А40-3301/2006-9, Постановление ФАС СКО от 03.10.2012 N А32-36306/2010, Постановление ФАС УО от 18.05.2011 N Ф09-663/11-С2, Постановление ФАС ВВО от 10.06.2008 N А82-1378/2007-27.

¹³ См., к примеру, Постановление ФАС МО от 29.12.2008 (Определение ВАС РФ от 24.04.2009 N ВАС-4654/09).

разъяснил: при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов).

При этом в связи с тем, что НК РФ не раскрывает, что понимается под «изменением юридической квалификацией» сделки, а также «изменение статуса и характера деятельности» налогоплательщика, на практике применение подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ вызывает многочисленные споры.

Более того, проведенный нами анализ судебной арбитражной практики по вопросу применения данной нормы показывает, что толкования судами данной нормы иногда диаметрально противоположно, в связи с чем сложившуюся практику нельзя назвать однозначной.

В целях обеспечения единообразия применения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ налоговыми органами и судами, представляется обоснованным и необходимым внести уточняющие изменения в данную норму.

Кроме того, Федеральным законом от 30.12.2012 № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» в статью 10 ГК РФ было введено понятие «обход закона», которое мы полагаем целесообразным исследовать для целей применения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

1) Предистория вопроса

Как было отмечено выше, в настоящее время в НК РФ закреплены два способа принудительного исполнения обязанности по уплате налога: бесспорный (статьи 46 и 47 НК РФ) и судебный (статья 45 НК РФ).

До введения части первой НК РФ законодательство первоначально устанавливало право налоговых органов взыскивать с налогоплательщиков доначисленные налоги в любых случаях (подпункт «а» пункта 1 статьи 13 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», пункт 8 статьи 7 Закон РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»), то

есть законодатель не устанавливал обязанности обращения налоговых органов в суд с целью взыскания налогов.

При этом Конституционный Суд РФ признал соответствующей Конституции норму о праве налоговых органов на беспорное взыскание налогов с налогоплательщиков (Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»).

Однако в первой части НК РФ, пришедшей на смену вышеуказанным законам, законодатель предусмотрел случаи, когда налог с налогоплательщика подлежит взысканию в судебном порядке. Среди прочего, к данным случаям относится подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

Данная норма фактически представляет собой дополнительную гарантию и большую защиту имущественных прав налогоплательщиков, поскольку устанавливает, что взыскание налога может произойти только после признания судом его правомерности.

Представляется, что для корректного толкования подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, необходимо выявить причины (цель) введения законодателем данной дополнительной защиты, и уже исходя из этой цели, определить, что законодатель понимает под «изменением юридической квалификации сделки» и «изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика».

Представляется, что введением законодателем нормы о судебном контроле за изменением налоговым органом юридической квалификации сделки связано со стремлением законодателя обеспечить соблюдение принципа правовой определенности для сторон.

Принцип правовой определенности предполагает, прежде всего, формальную определенность норм. Формальная определенность, исходя из правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной им в Постановлении от 21 января 2010 г. № 1-П, предполагает, что участники соответствующих правоотношений должны быть уверены в неизменности своего официально признанного статуса, а также приобретенных прав и обязанностей.

При этом в случае, когда налоговый орган изменяет юридическую квалификацию сделки налогоплательщика, происходит изменение не только налоговых прав и обязанностей налогоплательщика, но оказывается влияние как на гражданско-правовые

обязательства самого налогоплательщика, так и третьего лица – контрагента налогоплательщика.

При этом, поскольку вступившее в силу решение налогового органа обязательно только для самого плательщика, и не является юридическим основанием для изменения прав и обязанностей его контрагента, то возможны ситуации, когда одна и та же сделка, будет по разному квалифицироваться ее сторонами, что не в полной мере соответствует принципу правовой определенности.

С другой стороны, необходимость взыскания налога в судебном порядке в любом случае означает проверку судом правильности произведенной налоговым органом квалификации сделки. В силу обязательности судебных решений для всех лиц, с учетом возможности привлечения контрагента налогоплательщика к участию в таком деле и защите последним своих интересов, как раз и будет обеспечиваться реализация принципа правовой определенности.

В связи с чем, мы полагаем, что установление понятия «изменение юридической квалификации сделки» должно происходить с учетом необходимости реализации принципа правовой определенности.

Также мы полагаем, что целью предоставления налогоплательщикам дополнительной защиты в виде взыскания налога в судебном порядке может быть связано с необходимостью их социальной защиты.

Представляется, что изменение статуса и характера деятельности налогоплательщика может иметь место в случае изменения налоговыми органами специального режима налогообложения на общий режим налогообложения. При этом, специальные режимы налогообложения, как правило, применяются небольшими организациями и индивидуальными предпринимателями (упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и пр.) и сельхозпроизводителями, то есть компаниями, занимающейся социально значимой деятельностью (единый сельскохозяйственный налог), то есть налогоплательщики, в случаях возложения на которых дополнительного бремени налогов, может привести к невозможности осуществления ими деятельности или оказать существенное влияние на их хозяйственную деятельность в целом, в связи с чем действия налогового органа требуют дополнительного контроля со стороны судебных органов.

2) Понятие «изменение юридической квалификации сделки»

Необходимо отметить, что ни НК РФ, ни ГК РФ понятие «юридическая квалификация» сделки и «изменение юридической квалификации» сделки ГК РФ не содержит. В связи с чем, для уяснения смысла данных понятий, обратимся к толкованию Конституционного Суда РФ.

Из определения Конституционного Суда РФ от 16.12.2002 № 282-О «О прекращении производства по делу о проверке конституционности статьи 1062 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой коммерческого акционерного банка «Банк Сосьете Женераль Восток» можно сделать вывод о том, что правовая (юридическая) квалификация сделок означает выяснение реальных отношений между сторонами сделки по предмету, существенным условиям и последствиям (например, была ли совершена купля-продажа, мена и т.д.).

То есть, если следовать логике Конституционного Суда РФ, можно прийти к выводу о том, что изменение юридической квалификации (переквалификация) сделки – это применение к отношениям сторон иных норм законодательства, чем те которые подлежали бы применению по мнению стороны, а также изменение их прав и обязанностей, связанных с этой сделкой, как налоговых, так и гражданско-правовых.

Однако, существует неясность является ли признание налоговыми органами сделки налогоплательщиков мнимыми и притворными их юридической переквалификацией.

Мнимой сделкой ГК РФ признает сделку, совершенную лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, и устанавливает ничтожность такой сделки (пункт 1 статьи 170 ГК РФ). Под притворной сделкой ГК РФ понимает сделку, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях. Данная сделка также является ничтожной (пункт 2 статьи 170 НК РФ). При этом пунктом 166 ГК РФ предусмотрено, что ничтожная сделка недействительна вне зависимости от ее признания таковой судом.

Из содержания приведенных норм следует, что квалифицирующим признаком притворной и мнимой сделки является цель ее заключения.

В связи с этим возникает вопрос – является ли признание сделки мнимой или притворной изменением ее юридической квалификации или не является.

Некоторые суды придерживаются точки зрения, согласно которой юридическая квалификация сделки - это не только отнесение ее к определенному виду договоров, но и оценка сделки с точки зрения такого ее критерия, как действительность. Поэтому, если налоговый орган полагает, что сделки, которые налогоплательщик считал

действительными, не являются действительными, он меняет юридическую квалификацию сделок и поэтому взыскание недоимки в бесспорном порядке является неправомерным¹⁴.

Придерживаясь данного толкования, суды ссылаются на Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», толкуя положения пункта 8 данного постановления таким образом, что признание сделки мнимой является одним из случаев изменения юридической квалификации сделки, влекущее судебный порядок взыскания налоговых платежей.

Другие суды утверждают, что, так как мнимая и притворная сделка ничтожны, то есть не порождают каких-либо юридических последствий (их фактически нет), в таком случае нельзя рассматривать признание сделки мнимой или притворной в качестве изменения квалификации сделки. Нельзя переквалифицировать то, чего нет¹⁵.

В отношении мнимых сделок ВАС РФ высказался в следующем ключе. По мнению ВАС РФ, ситуации, при которых доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления налогоплательщиком документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными налоговым органом обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций (мнимая сделка), не связаны с изменением юридической квалификации сделок, а значит, в данном случае доначисленные налоговым органом суммы подлежат взысканию с налогоплательщика в бесспорном порядке (данный вывод сформулирован в Постановлении Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09).

Представляется, что исходя из цели нормы (обеспечения правовой определенности), и в силу того, что мнимая и притворная сделки недействительны с момента их совершения независимо от признания их судом, и не порождают никаких прав и обязанностей, данные случаю с формальной точки зрения не должны рассматриваться как «изменение юридической квалификации сделки».

¹⁴ Например, Постановление ФАС УО от 01.04.2009 № Ф09-1696/09-С3, (подтвержденное определением ВАС РФ от 06.08.2009 № 9307/09), Постановление ФАС СЗО от 07.08.2008 по делу № А05-3617/2007.

¹⁵ Например, Постановления ФАС ДВО от 17.11.2008 № Ф03-5090/2008, от 29.06.2006 № Ф03-А51/06-2/1940, Постановление ФАС ПВО от 10.05.2005 № А12-34211/04-С51, Постановление ФАС СЗО от 03.02.2004 N А05-5058/03-279/22.

Однако мы понимаем, что на практике разграничить переквалификацию сделки налоговым органом без признания ее притворной и с признанием ее таковой может быть затруднительно, поскольку отличие состоит в направленности воли стороны на определенные юридические последствия, что является в большой степени субъективным критерием. В связи с чем, для большей защиты налогоплательщиков мы предлагаем включить признание налоговым органом сделок притворными в случаи изменения юридической квалификации сделки.

В связи с этим мы полагаем, что норма требует соответствующего уточнения.

Кроме того, мы понимаем, что налогоплательщик в любом случае не лишен возможности оспорить решение налогового органа в суде, в связи с чем, в качестве дополнительно возможного варианта уточнения нормы, на наш взгляд может быть рассмотрен вариант, исключения данного основания из перечня случаев взыскания налога в судебном порядке.

3) Понятие «изменение статуса и характера деятельности налогоплательщика»

Прежде всего, необходимо определиться, что понимается под «статусом» и «характером деятельности» налогоплательщика, а также определить подпадают ли под эту норму случаи доначисления налога по общей системе налогоплательщикам, использующим упрощенную систему налогообложения – (далее – «УСН») и единый налог на вмененный доход – (далее – «ЕНВД»).

НК РФ не раскрывает понятий «статус» и «характер деятельности» налогоплательщика. Применив системное толкование, можно прийти к следующим выводам.

В НК РФ термин «статус» встречается в нескольких статьях, в частности в статьях 145.1, 246.1, 259.3 НК РФ. Исходя из системного толкования положений НК РФ, статус налогоплательщика, на наш взгляд, можно определить как совокупность прав и обязанностей налогоплательщика. В связи с этим, полагаем, что изменение статуса налогоплательщика можно определить как изменение налоговым органом совокупности прав и льгот, используемых налогоплательщиком, а также обязанностей, исполняемых налогоплательщиком.

Термин «характер деятельности» в НК РФ встречается в следующих статьях 64, 306 и 307 НК РФ. Исходя из системного толкования положений НК РФ, характер деятельности можно определить как совокупность особенностей, свойств деятельности налогоплательщика.

С учетом сказанного, исходя из буквального толкования положений подпункта 3 пункта 2 статьи 45, можно сделать вывод о том, что он подлежит применению в тех ситуациях, когда статус и характер деятельности налогоплательщика предусматривает предоставление ему каких-либо специальных прав (включая право на льготу), а изменение налоговым органом статуса и характера деятельности налогоплательщика приводит к доначислению налогов.

Важно, что в данной норме законодатель установил, что взыскание в судебном порядке возможно только при условии, что налоговый орган изменяет и статус, и характер деятельности налогоплательщика одновременно. Представляется, что тем самым законодатель обоснованно сузил круг случаев, потенциально подпадающих под действие подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

Так, например, если иностранная организация осуществляет деятельность на территории Российской Федерации и, полагая, что данная деятельность носит вспомогательный и (или) подготовительный характер, не приводит к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, в связи с чем данная организация не уплачивала налоги на территории Российской Федерации, налоговые органы, установив, что данная деятельность имеет иной характер, вправе взыскать доначисленные по пункту 3 статьи 307 НК РФ налоги во внесудебном порядке.

Что касается возможности применения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ к случаям доначисления налога по общей системе налогоплательщикам, использующим УСН и ЕНВД, исследованная нами судебная практика показала, что к данному вопросу у судов существует два подхода:

- (i) налоговые органы не вправе во внесудебном (беспорном) порядке взыскивать налоги с налогоплательщиков, применяющему УСН или ЕНВД, которому в результате проверки были начислены налоги по общей системе налогообложения¹⁶;
- (ii) вышеуказанная ситуация не подпадает под положения статьи 45 НК РФ и налоговые органы в вышеуказанном случае вправе взыскивать с налогоплательщика доначисленные суммы во внесудебном порядке¹⁷.

¹⁶ Например, Постановления ФАС ВСО от 22.08.2012 по делу № А33-15849/2011, от 04.05.2011 по делу № А74-2969/2010, Постановление ФАС ПВО от 09.07.2012 по делу № А57-9613/2011, Постановление ФАС ДВО от 10.12.2012 № Ф03-5162/2012.

¹⁷ Например, Постановление ФАС ДВО от 31.05.2013 № Ф03-1636/2013, Постановление ФАС ПВО от 09.10.2012 по делу № А72-8962/2011, от 11.03.2012 по делу № А49-7167/2010,

Мы полагаем, что с учетом цели нормы подпункт 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ подлежит распространению на ситуации изменения налоговыми органами специального режима налогообложения на общий режим налогообложения. Причем подлежит применению только в указанных случаях, в связи с чем мы считаем целесообразным внести соответствующие изменения в норму.

4) Понятие «обход закона»

Несмотря на то, что понятие «обход закона» было введено в ГК РФ сравнительно недавно, проведенный нами анализ судебной арбитражной практики показал, что налоговые органы и суды использовали данное понятие и до введения данного понятия в закон¹⁸.

Под сделками, заключаемыми в обход закона суды, например, понимают, действия, имеющие целью сознательное создание налогоплательщиками определенного фактического состава (или же воздержание от его создания) с целью обеспечить по отношению к себе действие одного правового предписания и (или) не допустить действие другого¹⁹.

При этом законодатель не дает определение понятию «обход закона» и практику применения данного понятия нельзя назвать сложившейся и устойчивой.

Представляется, что понятие «обход закона» применительно к налоговым отношениям по своей сути близко к понятию мнимости правоотношений, мнимости сделки. В связи с этим, на наш взгляд, на сегодняшний момент нет необходимости включать понятие «обход закона» в НК РФ.

Заключение

1) Предложения по совершенствованию порядка определения налоговой базы расчетным путем:

В отношении предлагаемых изменений в подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ

Исходя из вышеизложенного, представляется целесообразным расширить случаи применения расчетного метода в ситуациях отсутствия документов у

Постановление ФАС СЗО от 14.11.2012 по делу № А56-17473/2012, Постановление ФАС ВВО от 03.09.2010 по делу № А28-1117/2010.

¹⁸ Например, Постановление ФАС ЦО от 08.02.2007 по делу № А54-4392/2005С2, Постановления ФАС УО от 13.09.2012 № Ф09-8456/12, от 16.04.2012 № Ф09-2146/12.

¹⁹ Например, Постановления ФАС УО от 13.09.2012 № Ф09-8456/12, от 16.04.2012 № Ф09-2146/12.

налогоплательщика, или признания их недостоверными, или наличия в документах недостатков (пробелов), исключающих возможность исчисления налогов. Указать, что частичное отсутствие документов или дефекты документов не являются основанием для применения расчетного метода, если другие имеющиеся у налогоплательщика документы позволяют исчислить налог. Кроме того, установить возможность применения при расчетном способе исчисления налогов методов, предусмотренных главой 14.3 НК РФ. Указание на возможность применения названных методов даст налоговым органам некий ориентир при принятии решения, каким образом рассчитывать налоговые обязательства налогоплательщика.

Подобное дополнение подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ приведет НК РФ в соответствие со сложившейся судебной практикой и позволит снизить количество налоговых споров. Кроме того, возможность применения методов, установленных главой 14.3 НК РФ, обеспечит большую определенность при расчете налога на прибыль.

В отношении НДС

По нашему мнению, из существующих норм права следует обязанность налоговых органов применять расчетный метод и к вычетам по НДС. Однако в связи с большим количеством споров в данном отношении представляется целесообразным дополнить законодательство следующим образом.

Поскольку при определении НДС расчетным путем налоговые органы руководствуются и подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, и пунктом 7 статьи 166 НК РФ, однако пункт 7 статьи 166 НК РФ является специальным по отношению к подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, представляется целесообразным внести уточнения именно в пункт 7 статьи 166 НК РФ и указать на возможность применения расчетного метода к вычетам по НДС.

Кроме того, случаи применения расчетного метода в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ сформулированы шире, чем в пункте 7 статьи 166 НК РФ. В этой связи на практике возникают ситуации, когда налоговые органы в отношении НДС применяют расчетный метод только в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения, как указано в пункте 7 статьи 166 НК РФ. Тем самым, представляется целесообразным расширить случаи применения расчетного метода к НДС, сделав их аналогичными указанным в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

Также представляется целесообразным в случае применения расчетного метода к НДС дать налоговым органам право использования информации не только об иных аналогичных налогоплательщиках, но и о самом налогоплательщике.

В отношении НДС

Представляется целесообразным установить право налогового органа при проведении проверки по НДС либо применить расчетный метод на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, либо предоставить налогоплательщику профессиональный налоговый вычет, предусмотренный в абзаце 4 пункта 1 статьи 221 НК РФ. При этом установить обязанность применять вариант с наибольшим показателем расходов (вычетов).

2) В отношении изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика

С учетом изложенного выше мы полагаем, что необходимо уточнить положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ в части изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика, прямо распространив ее действие на случаи изменения налоговыми органами специального налогового режима, применяемого налогоплательщиком, на общий режим налогообложения.

Список литературы:

- 2) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/ (Общий Налоговый Кодекс Германии),
- 3) <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (Кодекс Внутренних Доходов США),
- 4) <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/> (Закон Налога на Доходы),
- 5) <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00367> (Закон об Определении Налога на Доходы),
- 6) <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/documeNt.do?method=view&Nav=1&id=24984ace-2f1d-418a-9997-fcb793c440d7&disableHighlighting=true&documeNtLanguage=fr#findHighlighted> (Кодекс по Налогу на Доходы),
- 7) http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionId=C88EC5A3B7506375734D3402A09F11E3.tpdjo15v_2?cidTexte=JORFTEXT000026856853&dateTexte=20130917 (Закон о Финансах),

- 8) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/ukpga_20120014_eN.pdf
(Закон о Финансах),
http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_eN.pdf (Закон о Налоге на Доходы),
- 9) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23>
- 10) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/pdfs/ukpga_20100004_eN.pdf
- 11) Постановление ФАС УО от 14.10.2011 N Ф09-6531/11, Постановление ФАС ДО от 17.07.2012 N Ф03-2926/2012.
- 12) Постановление ФАС МО от 06.03.2012 N А40-39749/11-99-177
- 13) Постановление ФАС СЗО от 10.04.2012 N А56-15329/2011
- 14) Постановление ФАС ПО от 11.08.2011 N А12-19867/201, Постановление ФАС МО от 07.09.2011 N А40-12389/11-75-48 (Определение ВАС РФ от 17.04.2012 N ВАС-3896/12), Постановление ФАС ПО от 11.08.2011 N А12-18818/2010, Постановление ФАС ВВО от 06.02.2008 N А43-36604/2006-40-1200.
- 15) Постановление ФАС МО от 07.08.2012 N А40-149737/09-75-1111
- 16) Постановление ФАС ПО от 29.06.2012 N А57-12204/2011.
- 17) Постановление ФАС ЗСО от 27.10.2011 N А03-3731/2010,
- 18) Определение ВАС РФ от 24.02.2012 N ВАС-779/12,
- 19) Постановление ФАС ЦО от 13.02.2012 N А62-1019/2011.
- 20) Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12.
- 21) Постановление ФАС ЦО от 09.09.2011 N А14-13810-2009491/34.
- 22) Постановление ФАС ВСО от 09.07.2008 N А33-3374/07-Ф02-3124/08,
- 23) Постановление ФАС ДО от 25.08.2008 N Ф03-А73/08-2/3440,
- 24) Постановление ФАС ВСО от 26.12.2007 N А19-9430/07-18-Ф02-9423/07
- 25) Постановление ФАС ВВО от 06.02.2008 N А43-36604/2006-40-1200
- 26) Постановление ФАС ПО от 22.05.2008 N А65-5658/2006-СА1-29
- 27) Постановление ФАС СЗО от 01.10.2007 N А40-3301/2006-9
- 28) Постановление ФАС СКО от 03.10.2012 N А32-36306/2010
- 29) Постановление ФАС УО от 18.05.2011 N Ф09-663/11-С2
- 30) Постановление ФАС ВВО от 10.06.2008 N А82-1378/2007-27
- 31) Постановление ФАС МО от 29.12.2008 (Определение ВАС РФ от 24.04.2009 N ВАС-4654/09).
- 32) Постановление ФАС УО от 01.04.2009 № Ф09-1696/09-СЗ,
(подтвержденное определением ВАС РФ от 06.08.2009 № 9307/09), Постановление ФАС СЗО от 07.08.2008 по делу № А05-3617/2007.

- 33) Постановление ФАС ДВО от 17.11.2008 № Ф03-5090/2008,
- 34) Постановление ФАС ДВО от 29.06.2006 № Ф03-А51/06-2/1940,
- 35) Постановление ФАС ПВО от 10.05.2005 № А12-34211/04-С51,
- 36) Постановление ФАС СЗО от 03.02.2004 N А05-5058/03-279/22.
- 37) Например, Постановления ФАС ВСО от 22.08.2012 по делу № А33-15849/2011, от 04.05.2011 по делу № А74-2969/2010, Постановление ФАС ПВО от 09.07.2012 по делу № А57-9613/2011, Постановление ФАС ДВО от 10.12.2012 № Ф03-5162/2012.
- 38) Постановление ФАС ДВО от 31.05.2013 № Ф03-1636/2013
- 39) Постановление ФАС ПВО от 09.10.2012 по делу № А72-8962/2011, от 11.03.2012 по делу № А49-7167/2010
- 40) Постановление ФАС СЗО от 14.11.2012 по делу № А56-17473/2012, Постановление ФАС ВВО от 03.09.2010 по делу № А28-1117/2010
- 41) Постановление ФАС ЦО от 08.02.2007 по делу № А54-4392/2005С2, Постановления ФАС УО от 13.09.2012 № Ф09-8456/12, от 16.04.2012 № Ф09-2146/12
- 42) Постановление ФАС УО от 13.09.2012 № Ф09-8456/12
- 43) Постановление ФАС УО от 16.04.2012 № Ф09-2146/12.