

# § 5 АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Е.В. Боровикова

## СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС И АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

***Аннотация:** В предложенной статье определена роль НДС в мобилизации доходов в бюджетную систему России, изложена суть новых законодательных положений по налогу, вступивших в силу с 2012 г., а также отдельных изменений 2013 г., имеющих принципиальное значение для налоговых агентов по НДС. Исследованы спорные ситуации уплаты НДС, прошедшие судебную практику их разрешения и имеющие важное практическое значение. Автором разработан алгоритм принятия решений в сфере налогообложения, основанный на методологии исчисления налога, применении опыта урегулирования налоговых споров в судебном порядке.*

***Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, налоговый спор, налог на доходы физических лиц, налоговый агент, налоговая база, налоговый вычет, индивидуальный предприниматель, уточненная налоговая декларация, специальный налоговый режим, налоговое правонарушение*

**Ф**едеральный по статусу, налог на доходы физических лиц (далее – НДС) чрезвычайно важен для формирования региональных и местных бюджетов, поскольку в закрепленной Бюджетным кодексом Российской Федерации модели межбюджетных отношений в части налогового регулирования он распределяется между бюджетами субъектов Федерации и бюджетами муниципальных образований. Оценка статистических данных о мобилизации налогов в бюджетную систему свидетельствует о тенденции к росту поступлений НДС и его закреплению в качестве важнейшего доходного источника на региональном и местном уровнях. Так, в первом полугодии 2012 г. в консолидированный бюджет Российской Федерации НДС поступил в сумме 1005,9 млрд. руб., что на 13,6% превышает аналогичный показатель 2011 г. При этом вся сумма зачислена в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. В структуре налоговых поступлений в консолидированный бюджет государства НДС занимает четвертое место (18,4%), уступая налогу на прибыль организаций (23,8%), налогу на добычу полезных ископаемых (22,9%), налогу на добавленную стоимость (18,8%). Из всей суммы НДС на налог, перечисленный налоговыми агентами, приходится 98%. В структуре всех доходов в консолидированном бюджете Российской Федерации в первом полугодии 2012 г. на долю НДС приходилось 9,1%. В 2012 г.

доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации на 28,7% сформированы за счет налога на прибыль организаций и на 25,8% поступлениями НДС<sup>1</sup>. Согласно исследованиям, именно динамика этих двух налогов и объемы их поступления оказали решающее влияние на изменение бюджетного потенциала субъектов Российской Федерации в фазе пика кризиса 2008-2009 гг.<sup>2</sup> В случаях регулируемой на рынке труда ситуации, когда рост уровня безработицы сдерживается, а падение доходов населения не столь значительное, поступления НДС в бюджеты могут оставаться в кризис наиболее стабильными и сопоставимыми с докризисными показателями.

Налоговое законодательство и, в частности, нормы, определяющие налогообложение физических лиц, подвержены практически регулярным пересмотрам. С 2012 г. налогоплательщики учитывают целый ряд новых законодательных положений, меняющих в определенной степени практику исчисления НДС. Новая редакция пп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса

<sup>1</sup> Раздел «Финансы»/«Исполнение бюджета в I полугодии 2012 года», «Налоговая статистика в I полугодии 2012 года» // Федеральная служба государственной статистики: [сайт]. URL: <http://www.gks.ru>

<sup>2</sup> Анализ региональной антикризисной политики / И.В. Стародубровская, Н.В. Зубаревич и др. – М.: Издательство «Дело» РАНХиГС, 2010. – С. 78, 79

Российской Федерации (далее – НК РФ) устанавливает стандартный вычет на первого и второго ребенка в размере 1400 руб. Ежемесячный стандартный вычет по НДФЛ в размере 400 руб. ушел из применения (утратил силу пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Если организация или индивидуальный предприниматель выплачивает своим работникам денежные средства, направляемые на возмещение затрат по уплате процентов по займам на приобретение или строительство жилья, то такие суммы не включаются в налоговую базу (п. 40 ст. 217 НК РФ). Не облагаются НДФЛ доходы, полученные от некоммерческих организаций детьми-сиротами, детьми, оставшимися без попечения родителей, а также детьми из семей с доходами на одного человека ниже прожиточного минимума, определяемого законами субъектов Российской Федерации (п. 26 ст. 170 НК РФ). Не следует облагать НДФЛ выходное пособие и средний месячный заработок за период трудоустройства работника, если он не превышает три средних месячных заработка (абз. 8 п. 3 ст. 217 НК РФ).

С 1 января 2012 г. НК РФ установил порядок налогообложения доходов участников инвестиционного товарищества, которыми могут быть индивидуальные предприниматели. Они должны самостоятельно исчислять и уплачивать НДФЛ с доходов от деятельности в рамках товарищества (п. 1 ст. 24.1, п. 2 ст. 226). Необходимо подчеркнуть, что деятельность такого товарищества впервые закреплена Федеральным законом от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе» и связана с заключением договора простого товарищества, выделением из числа его участников управляющих товарищей. Наличие управленческих функций, делегированных группе управляющих, дает возможность проведения аналогий с договором доверительного управления, но рассматриваемый договор имеет свои особенности. В ст. 214.5 НК РФ речь идет о необходимости раздельного определения налоговой базы по НДФЛ для осуществляемых операций (п. 3 ст. 214.5 НК РФ):

- 1) с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- 2) с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;
- 3) с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке;
- 4) с долями участия в уставном капитале организаций;
- 5) по прочим операциям инвестиционного товарищества.

Нормы налогового законодательства позволяют уменьшать полученные участником товарищества доходы на величину расходов, понесенных управляющими товарищами при ведении общих дел по договору,

а также перечисляемых на выплату вознаграждения управляющему товарищу (п. 6,7 ст. 214.5 НК РФ).

С 2012 г. действуют измененные основания для применения социального вычета из налоговой базы по НДФЛ (пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ): перечисление налогоплательщиком пожертвований благотворительным организациям; социально ориентированным некоммерческим организациям на осуществление ими деятельности, предусмотренной законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях; некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в области науки, культуры, физической культуры и спорта (за исключением профессионального спорта), образования, просвещения, здравоохранения, защиты прав и свобод человека и гражданина, социальной и правовой поддержки и защиты граждан, содействия защите граждан от чрезвычайных ситуаций, охраны окружающей среды и защиты животных; религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности; некоммерческим организациям на формирование или пополнение целевого капитала, которые осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 года № 275-ФЗ. Размер налогового вычета равен сумме произведенных расходов, но не может превышать 25% доходов, полученных в налоговом периоде физическим лицом. Подчеркнем, что социальный вычет, применяемый в связи с участием физического лица в формировании целевого капитала некоммерческой организации, должен быть восстановлен, если жертвователю средства были возвращены.

Известно, что исчисление и уплату НДФЛ осуществляют организации – работодатели, индивидуальные предприниматели, а также отдельные группы специалистов (в частности, нотариусы), обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, обеспечивающие выплату доходов налогоплательщикам НДФЛ. Важным элементом в процедуре уплаты НДФЛ является вопрос, связанный с порядком перечисления налога. Зачастую данный вопрос становится предметом налогового спора между организациями, индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, что, безусловно, нежелательно для всех участников процесса налогового администрирования. Налоговые риски могут иметь своим следствием финансовые потери, потери времени и репутации добросовестного налогоплательщика и т. д. Решение спорных вопросов по уплате налогов, как в досудебном, так и в судебном порядке, сопряжено с отвлечением ресурсов, в связи с чем, вряд ли плательщикам стоит допускать ошибки при исполнении своих обязательств.

При перечислении НДФЛ налоговый агент должен обратить внимание на положения п. 7 ст. 226 НК РФ, предписывающие перечисление удержанных сумм налога по месту его учета. Исключение составляют организации, имеющие на территории Российской

## Арбитражная практика разрешения налоговых споров

Федерации обособленные подразделения, а также случаи, когда исчисленная налоговым агентом сумма не превышает 100 руб. В первом варианте российская организация должна перечислить НДФЛ, удержанный с работников головной организации, по месту нахождения этой организации. Налог, начисленный и удержанный с доходов работников обособленных подразделений, должен быть перечислен в налоговый орган по месту нахождения этих подразделений (абз. 3 п. 7 ст. 226 НК РФ). Во втором варианте обязательства по уплате НДФЛ в том месяце, когда рассчитанная сумма НДФЛ составила менее 100 руб., вообще не возникают. Однако, эта сумма «переходит» на следующий месяц и прибавляется к величине обязательств, но не позднее декабря текущего года (п. 8 ст. 226 НК РФ). Сведения о доходах физических лиц и удержанных с них сумм НДФЛ налоговый агент также представляет по месту своего учета (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели на практике могут применять как упрощенную систему налогообложения, так и единый налог на вмененный доход (ЕНВД). Перешедший на упрощенную систему налогообложения индивидуальный предприниматель уплачивает НДФЛ, а также единый налог по месту своего учета (п. 7 ст. 226, п. 6 ст. 346.21 НК РФ). Несколько иная ситуация складывается у плательщиков ЕНВД, проживающих и зарегистрированных в одном субъекте Федерации, и ведущих деятельность в других субъектах Федерации, поскольку они должны вставать на учет дважды: во-первых, по месту ведения предпринимательской деятельности, а во-вторых, по месту нахождения организации (месту жительства предпринимателя) (п. 2 ст. 346.28 НК РФ). Однако, порядок перечисления НДФЛ, взимаемого с доходов наемных работников, для этого случая в

налоговом законодательстве не установлен. Анализ разъяснений Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов, позиции судов позволяет прийти к следующим выводам.

Более ранние мнения фискальных органов заключались в том, что предприниматель, применяющий ЕНВД, должен перечислять НДФЛ по месту своего учета, то есть по месту жительства (Письмо УФНС России по г. Москве от 10.04.2009 № 20-18/2/034920@). Решения судов также содержали такое разрешение спорного вопроса. Фактически, эта позиция основана на нормах п. 7 ст. 226 НК РФ. С течением времени позиция органов налогового контроля изменилась и была отражена в соответствующих Письмах: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 01.09.2010 № 03-04-05/3-518, от 19.03.2010 № 03-11-11/60. Эти разъяснения определяли в качестве места уплаты налоговый орган той территории, где осуществляется предпринимательская деятельность. Таким образом, двойственность данного вопроса, все же, сохранилась. Хозяйствующим субъектам целесообразно порекомендовать регулярный мониторинг арбитражной практики обозначенного спорного аспекта, а возможно, и быть готовыми к появлению новых уточняющих норм в налоговом законодательстве.

Процедуре уплаты НДФЛ сопутствует обязанность налогового агента и налогоплательщика (для отдельных случаев) по представлению налоговой декларации в контролирующие органы. В настоящее время порядок подачи уточненных деклараций установлен ст. 81 НК РФ и допускает возможность освобождения плательщика от ответственности за несвоевременное исполнение этой обязанности. Рассмотрим варианты действий налогового агента и возможные их последствия (табл.).

*Таблица – Ответственность, предусмотренная для случаев нарушения сроков представления уточненной налоговой декларации*

Момент представления уточненной налоговой декларации	Ответственность за нарушение срока подачи налоговой декларации
До момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения, ошибок в расчетах (недостающая сумма налога и пени уплачены до представления декларации)	Освобождается (п. 4 ст. 81 НК РФ)
До того, как налогоплательщик узнал о назначении выездной налоговой проверки по НДФЛ за данный период (недостающая сумма налога и пени уплачены до представления декларации)	Освобождается (п. 4 ст. 81 НК РФ)
После проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой неполнота отражения или неотражение сведений в декларации не были обнаружены	Освобождается (п. 4 ст. 81 НК РФ)

В ходе проведения выездной налоговой проверки (недостающая сумма налога и пени уплачены до представления декларации)	Является предметом спора. Имеется арбитражная практика (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 11185/10 по делу № А73-16543/2009), предусматривающая уплату штрафа и пеней
В ходе проведения выездной налоговой проверки (недостающая сумма налога уплачена до представления декларации)	Является предметом спора, может иметь место на практике. Вероятно взыскание штрафа

Ситуация налогового спора на практике возникла именно для случая подачи уточненной налоговой декларации в ходе проведения выездной проверки, поскольку ст. 81 НК РФ этот вопрос напрямую не раскрывает, и других норм по данному вопросу не выработано. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 11185/10 по делу № А73-16543/2009 интересы налоговых органов были защищены следующим образом. Налоговая инспекция классифицировала правонарушение со стороны налогового агента по п. 1 ст. 122 НК РФ, наложив санкцию в виде штрафа и рассчитав подлежащие уплате пени. Апелляционная жалоба плательщика привела к тому, что сумма

с одновременной уплатой пеней, возникающих исходя из ст. 75 НК РФ.

Если бы плательщик перечислил и недостающую сумму налога, и пени, то следуя логике ВАС РФ, штрафные санкции, тем не менее, были бы применены, так как, представляя уточненную налоговую декларацию в ходе проведения выездной проверки, субъект налоговых правоотношений противоречит п. 4 ст. 81 и п. 1 ст. 122 НК РФ.

Принципиальная схема принятия решений налогоплательщиком или налоговым агентом по уплате налога может быть отражена в форме алгоритма (рис.).



Рис. Методология принятия решения в сфере налогообложения участником налоговых правоотношений

штрафных санкций была снижена в силу определенных условий. Ведь до подачи уточненной декларации была перечислена недостающая сумма налога. При этом Президиум ВАС РФ счел такой подход обоснованным, соглашаясь с возможностью снижения суммы штрафа

Как следует из предложенного алгоритма, изучение арбитражной практики разрешения налоговых споров чрезвычайно важно для налогоплательщика на этапе исполнения своих обязанностей. Это дает ключ к пониманию позиции налоговых и

судебных органов в аналогичных, уже имевших место ситуациях. Кроме того, в связи с принятием Постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор» можно говорить о закреплении в российском праве судебного прецедента. Указанное Постановление официально утверждает необходимость применения постановлений ВАС Российской Федерации при рассмотрении аналогичных дел. Специалисты полагают, что наличие формулировки в постановлениях Президиума ВАС Российской Федерации об обязательности их применения абсолютно избыточно для того, чтобы они считались таковыми и принимались во внимание на практике<sup>3</sup>. Вместе с тем, для участников налоговых правоотношений не меньшее значение имеют решения судов кассационных инстанций<sup>4</sup>.

Обратимся к не менее актуальным аспектам практики уплаты НДС, ставшим предметом рассмотрения арбитражными судами. В споре, принятом к изучению Пятнадцатым арбитражным апелляционным судом по делу № А53-7311/2010, как и в суде первой инстанции, решение инспекции о доначислении НДС к уплате, уплате штрафа и пени признано неправомерным. Ошибка индивидуального предпринимателя состояла в указании КБК 18210102022011000110 вместо кода 18210102021010000110 при перечислении НДС за наемного работника. Суд пришел к выводу о том, что неверно указанный в платежном поручении КБК при полном и своевременном перечислении налога не является признаком налогового правонарушения. В обоснование такой позиции приведен ряд аргументов. Применение КБК необходимо для распределения поступающих налогов между уровнями бюджетной системы, и, значит, имеет значение для следующего после зачисления уплаченных средств этапа. Кроме того, согласно пп. 4 п. 4 ст. 45 НК РФ, недоимка по налогу возникает лишь в двух случаях: 1) неверно указан номера счета Федерального казначейства; 2) ошибочно указан банк получателя. В

рассматриваемом случае такие ошибки отсутствуют, сумма налога была списана с расчетного счета и направлена в федеральный бюджет. Указание неверного КБК при исполнении обязанностей налогового агента по НДС индивидуальным предпринимателем не может быть основанием для доначисления НДС, применения штрафной санкции по п. 1 ст. 122 НК РФ и пеней. Аналогичное решение вынес Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа Постановлением от 07.09.2009 по делу № А53-20687/2008-С5-23, Постановлением от 27.10.2009 по делу № А32-246/2008-12/27. При этом в последнем из указанных споров налогоплательщик допустил еще более грубую ошибку, указав вместо КБК НДС код налога на прибыль организаций, что не помешало ему выиграть налоговый спор.

В деле № А45-10322/2010, по итогам рассмотрения которого Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа 06.06.2011 вынес Постановление, плательщик ЕНВД ООО «Русская сеть магазинов» не перечислил в бюджет НДС за своего работника и должен был по решению ИФНС по Дзержинскому району города Новосибирск уплатить пени и штраф по ст. 123 НК РФ. Однако, судебное решение оказалось противоположным. Ведь работодатель не смог удержать НДС, поскольку сумма налога превысила величину дохода физического лица, выступающего источником уплаты налога. В связи с этим, факта удержания налога не могло возникнуть, как и факта неперечисления его в бюджет, а, следовательно, нет оснований для применения санкции в виде штрафа и обеспечительной меры в виде пени. Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа остался на стороне плательщика, укрепив позицию, состоящую в том, что неперечисление НДС по объективным причинам невозможности его удержания налоговым агентом не может стать причиной начисления пеней и штрафов.

Еще один важный вопрос налогообложения связан с практикой погашения недоимки по налогу за счет переплаты по другим налогам. В Постановлении пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2010 г. № 15АП-803/2010 по делу № А53-19560/2009 сказано, что доначисленный индивидуальному предпринимателю НДС налоговому органу следовало самостоятельно уменьшить на сумму переплаты по ЕСН и ЕНВД (в споре рассмотрены платежи 2007 г.). Таким образом, в подобной ситуации применяются нормы п. 5 ст. 78 НК РФ, дающие право налогоплательщику на зачет или возврат сумм излишне уплаченных налога, сбора, пеней, штрафа. При этом представление заявления налогоплательщиком о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки уста-

<sup>3</sup> *Брызгалов А.В.* Решение Конституционного суда РФ в налоговой практике // *Налоговые споры.* 2011. № 7. С. 17,18

<sup>4</sup> *Овчар О.В.* Право в практике ФНС России: что изменилось? // *Налоговые споры.* 2011. № 5. С. 23

новлено законодательством как возможное действие с его стороны, но не обязательное.

К группе принципиально важных вопросов исчисления НДФЛ относятся вопросы формирования налоговой базы, учитывающей, как известно, все выплаты в пользу физического лица в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 210 НК РФ). При этом в налоговую базу не включаются доходы, перечисленные в ст. 217 НК РФ. Уменьшают налоговую базу вычеты, предусмотренные ст. 218-221 НК РФ. Вместе с тем, на практике имеют место случаи оспаривания налоговым органом права на уменьшение налоговым агентом налоговой базы по НДФЛ на суммы материальной помощи, оказанной наемному работнику. В частности, претензии Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан к ОАО «Уралтранснефтепродукт» состояли в доначислении суммы НДФЛ в связи с неуплатой налога с полученной работником суммы материальной помощи (2500 руб.) в связи со смертью близкого родственника. Поскольку денежные средства были перечислены по случаю смерти брата работника, то опираясь на ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации, контролирующий орган не считал возможным признать выплату необлагаемой. Однако, Федеральный арбитражный суд Уральского округа, как и Арбитражный суд Республики Башкортостан от 18.06.2008 по делу № А07-6787/08, Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд от 25.08.2008 по делу № А07-6787/08 руководствовался напрямую п. 28 ст. 217 НК РФ, позволяющей не включать в состав налоговой базы по НДФЛ доход физического лица, не превышающий 4000 руб. за налоговый период, если он поступил в форме материальной помощи работодателя. Ведь указанная норма не ограничивает даже целей и мотивов выплаты такой помощи и допускает возможность ее перечисления работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту. Позиция налогового агента, считающего необоснованным доначисление НДФЛ на указанные выплаты, была поддержана в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2008 № Ф09-9111/08-С3 по делу № А07-6787/08.

В 2013 г. налоговые агенты по НДФЛ в статусе индивидуальных предпринимателей должны обратить внимание на применение такого специального налогового режима, как «Патентная система налогообложения», вводимая Федеральным законом от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской

Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»<sup>5</sup>. Данный специальный режим будет вводиться законами субъектов Российской Федерации, которые должны быть опубликованы не позднее 1 декабря 2012 года. Индивидуальный предприниматель, применяющий этот режим, имеет право привлекать на работу, в том числе по договорам гражданско-правового характера, не более 15 человек. Он освобожден от уплаты НДФЛ с доходов, получаемых непосредственно от осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой в соответствии с патентной системой налогообложения. Однако, исполняет обязанности налогового агента в отношении наемных работников. Указанный специальный режим распространяется на 47 видов деятельности, указанных в п. 2 ст. 346 НК РФ (новая редакция). Законодательно предложенный перечень может быть дополнен субъектами Российской Федерации иными видами деятельности в сфере оказания бытовых услуг, предусмотренных Общероссийским классификатором услуг населению. Подчеркнем, что численность наемных работников влияет на установление субъектом Российской Федерации размера потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. Если региональный закон не меняет этот размер, то он применяется и в следующем году.

И, наконец, еще одна особенность функционирования индивидуальных предпринимателей в 2013 г. С 1 января 2013 г. на территории Российской Федерации будет действовать Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», имеющий распространение и на физических лиц в статусе индивидуальных предпринимателей. Согласно пп. 1 п. 2 ст. 6 этого Федерального закона, индивидуальный предприниматель может не вести бухгалтерский учет, если он ведет учет доходов или доходов и расходов в соответствии с налоговым законодательством. Именно такая ситуация соответствует индивидуальному предпринимателю, применяющему патентную систему налогообложения. Максимальный срок действия патента – 12 месяцев.

В заключение обратим внимание на весь комплекс приемов и технологий, рекомендуемых как налогоплательщикам, так и налоговым консультантам, различным специалистам по вопросам налогообложения, регулярно сталкивающимся с типовыми и специфическими вопросами исчисления и уплаты

<sup>5</sup> Об изменениях в специальных налоговых режимах с 1 января 2013 года // Справочная правовая система КонсультантПлюс: [сайт]. URL: <http://www.consultant.ru/about/>

одного из основных прямых налогов в налоговой системе – НДФЛ<sup>6,7</sup>:

- синхронизация выработанной учетной политики в целях налогообложения и условий возникновения объекта налогообложения в конкретной хозяйственной операции, при исполнении договоров (трудовых, гражданско-правовых) в целях выработки правомерной позиции при проведении налоговых расчетов;
- оценка налоговых рисков принимаемых решений; предупреждение ошибок при исполнении обязанностей налогового агента, налогоплательщика, включая обязанность представления налоговых деклараций;
- изучение арбитражной судебной практики, информационных и разъяснительных материалов Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Постановлений Пленума и Президиума ВАС РФ, других решений, имеющих прецедентную природу применения;
- прогнозирование исхода спорной ситуации на двух возможных стадиях: досудебная, судебная;
- выбор аргументированной позиции по вопросу налогообложения НДФЛ.

---

<sup>6</sup> Налоговое консультирование: теория и практика (учебник) / Мигашкина Е.С., Кирина Л.С, Бондарчук Н.В. и др.- М.: Московский городской университет управления Правительства Москвы, 2009. – С. 29-36, 346-349

<sup>7</sup> Демешева Т.А. Организация и методика налогового консультирования: учебно-методическое пособие. – М.: МФЦ. 2007. С. 56-64, 87-91

**Библиография:**

1. Анализ региональной антикризисной политики / И.В. Стародубровская, Н.В. Зу-баревич и др. – М.: Издательство «Дело» РАНХиГС, 2010. – 344 с.
2. Брызгалин А.В. Решение Конституционного суда РФ в налоговой практике // На-логовые споры. 2011. № 7. С. 12-19
3. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования: учебно-методическое пособие. – М.: МФЦ. 2007. 159 с.
4. Налоговое консультирование: теория и практика (учебник) / Мигашкина Е.С., Кирина Л.С., Бондарчук Н.В. и др.- М.: Московский городской университет управления Правительства Москвы, 2009. – 436 с.
5. Об изменениях в специальных налоговых режимах с 1 января 2013 года // Спра-вочная правовая система КонсультантПлюс: [сайт]. URL: <http://www.consultant.ru/about/>
6. Овчар О.В. Право в практике ФНС России: что изменилось ? // Налоговые споры. 2011. № 5. С. 16-23
7. Раздел «Финансы»/«Исполнение бюджета в I полугодии 2012 года», «Налоговая статистика в I полугодии 2012 года» // Федеральная служба государственной статистики: [сайт]. URL: <http://www.gks.ru>
8. Симонов М.В. Вся надежда на обеспечительные меры // Налоговые споры. 2011. № 12. С. 66-79
9. События, факты, перспективы: налоговые мероприятия, новое в законодательстве и др. // Налоговые споры. 2011. № 12. С. 6-11
10. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: учебное пособие. – М.: Экономика, 2009. 438 с.

**References (transliteration):**

1. Analiz regional'noy antikrizisnoy politiki / I.V. Starodubrovskaya, N.V. Zu-barevich i dr. – M.: Izdatel'stvo «Delo» RANKhiGS, 2010. – 344 s.
2. Bryzgalin A.V. Reshenie Konstitutsionnogo suda RF v nalogovoy praktike // Na-logovye spory. 2011. № 7. S. 12-19
3. Demisheva T.A. Organizatsiya i metodika nalogovogo konsul'tirovaniya: uchebno-metodicheskoe posobie. – M.: MFTs. 2007. 159 s.
4. Nalogovoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika (uchebnik) / Migashkina E.S., Kirina L.S., Bondarchuk N.V. i dr.- M.: Moskovskiy gorodskoy universitet upravleniya Pravitel'stva Moskvyy, 2009. – 436 s.
5. Ob izmeneniyakh v spetsial'nykh nalogovykh rezhimakh s 1 yanvarya 2013 goda // Spravochnaya pravovaya sistema Konsul'tantPlyus: [sayt]. URL: <http://www.sonsultant.ru/about/>
6. Ovchar O.V. Pravo v praktike FNS Rossii: chto izmenilos' ? // Nalogovye spory. 2011. № 5. S. 16-23
7. Razdel «Finansy»/«Ispolnenie byudzheta v I polugodii 2012 goda», «Nalogovaya statistika v I polugodii 2012 goda» // Federal'naya sluzhba gosudarstvennoy statistiki: [sayt]. URL: <http://www.gks.ru>
8. Simonov M.V. Vsya nadezhda na obespechitel'nye mery // Nalogovye spory. 2011. № 12. S. 66-79
9. Sobytiya, fakty, perspektivy: nalogovye meropriyatiya, novoe v zakonodatel'stve i dr. // Nalogovye spory. 2011. № 12. S. 6-11
10. Chernik D.G., Kirina L.S., Balakin V.V. Nalogovoe konsul'tirovanie: uchebnoe posobie. – M.: Ekonomika, 2009. 438 s.