



МАРИЯ СЕРГЕЕВНА КУЛИКОВА

*обучающаяся СПбГУ по программе бакалавриата
«Юриспруденция»*

mariakulikova717@gmail.com

НАЛОГОВЫЕ ПОНЯТИЯ В РЕАЛЬНОЙ ЖИЗНИ. ОТРАЖЕНИЕ ИЛИ ИСКРИВЛЕНИЕ?

В статье анализируется термин «метод начисления» (ст. 271 и 272 НК РФ) для определения доходов и расходов для расчета налога на прибыль. Посредством грамматического толкования выявлена логическая ошибка в легальном определении. Например, как следует из ст. 271 НК РФ, доход определяется или в момент заключения договора, или в момент реализации, вне зависимости от момента получения денег. Однако в действительности в налоговом учете доход отражается или в момент реализации, или по факту поступления денежных средств в качестве оплаты, но в отсутствие реализации. Имеющееся в налоговом праве несоответствие препятствует осуществлению принципа определенности налоговой обязанности налогоплательщика. На основании изложенного предлагается другая формулировка определения термина «метод начисления».

Ключевые слова: метод начисления, ст. 271 НК РФ, ст. 272 НК РФ, налог как процедура

В юридической консультации СПбГУ студенты решают широкий спектр вопросов, в том числе в сфере налогообложения. В налогообложении существует целый ряд проблем, связанных с юридической техникой.

Понятия, используемые в налоговом праве, имеют высокую социальную значимость. Поэтому необходимо принимать во внимание интересы налогоплательщиков — как физических лиц, так и организаций, чтобы сделать процесс изъятия части их дохода в составе налогов более удобным, понятным и менее обременительным. Это обусловлено целым рядом причин, в том числе публично-правовым режимом и объективной сложностью налогового законодательства, непрерывностью налоговых реформ в России, а также потенциальной конфликтностью налоговых правоотношений. Например, в Санкт-Петербурге в настоящее время налоговые доходы со-

ставляют 80–90% доходной части городского бюджета, при этом налог на прибыль составляет в 2015–2016 гг. 25%, а в плановом периоде 2017–2018 гг. его величина будет равна 26%. Налог на прибыль служит источником формирования федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

Одним из элементов налогообложения при исчислении налога на прибыль для определения доходов и расходов является метод начисления. Его содержание раскрывается в ст. 271 и 272 НК РФ. Например, при определении доходов указано, что доходы признаются «в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место (курсив наш. — М.К.), независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления)». Аналогичным образом определяется метод начисления, когда речь идет о расходах.

Из анализа текста нормы обнаруживается, что содержание приведенной формулировки построено на отрицании. То есть указано, что метод начисления определяет доход или расход не на основании фактического поступления либо уплаты денежных средств (либо передачи иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав), а неким иным способом. Но при этом никак не указано, каким именно.

В результате грамматического толкования приведенное определение может быть переформулировано следующим образом: по методу начисления доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они «имели место быть». Следовательно, обнаруживается так называемый логический круг в определении (лат. *circulus vitiosus*), что является нарушением законов логики.

Можно констатировать, что содержание понятия «метод начисления» для определения доходов и расходов не раскрыто в легальной дефиниции.

Например, если следовать приведенному легальному определению, то доход надо вычислять по одному из следующих фактов: либо по факту заключения договора, либо по факту реализации, под которой понимается 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 согласно ст. 39 НК РФ. Как видно, при этом исключается именно факт и момент поступления денежных средств в качестве оплаты, поскольку доход определяется «независимо от фактического поступления денежных средств».

Однако на практике в налоговом учете ситуация обстоит иначе: в нем отражается не факт заключения и вступления в силу договора (правоустанавливающая сделка), а только факты совершения распорядительных сделок. В налоговом учете, как это не покажется странным для юристов, факт заключения договора как правоустанавливающей сделки не является юридически значимым. В части факта совершения распорядительных сделок в одном случае доход определяется по факту исполнения договора обязанной стороной, т.е. в момент реализации. Во втором случае доход определяется в связи с поступлением денежных средств. При получении предварительной оплаты в момент фактического поступления денежных средств,

действительно, полученная сумма в составе доходов не учитывается (подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ), но если впоследствии обязанной стороной не будет предоставлено встречное исполнение, то с истечением срока исковой давности поступившие денежные средства признаются доходом. Согласно п. 18 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В связи с вышеизложенным, поскольку легальное определение метода начисления не соответствует его содержанию, можно было бы предложить изменить формулировку метода начисления для определения доходов и расходов, содержащуюся в ст. 271 и 272 НК РФ, таким образом, чтобы внести большую ясность в налоговый учет. Предлагается следующий вариант: «Определение доходов и расходов по методу начисления подразумевает под собой определение доходов и расходов в момент непосредственного исполнения договора, если иной момент их определения не установлен законом, вне зависимости от момента заключения договора».

Еще раз повторим, что имеющаяся в налоговом праве нечеткость препятствует реализации принципа определенности налоговой обязанности налогоплательщика. Поэтому требуется внести предельную ясность при установлении прав и обязанностей всех участников налоговых отношений.