**Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков.**

 *В поиске истины и попытке ответить на вопрос о том, что есть мера справедливости, при разрешении споров с налогоплательщиками сотруднику ФНС России необходимо чувствовать природу нормы, лежащей в основе урегулирования конфликта.*

*Обзор посвящен раскрытию подхода Федеральной налоговой службы к анализу обстоятельств жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков и методологии применения законодательства с учетом его актуальных институтов.*

*Мы выбрали 40 эпизодов из наиболее противоречивой практики территориальных налоговых органов и задались целью проиллюстрировать концепцию Службы при вынесении решения Центральным аппаратом.*

*Обзор объединяет 17 проблематик по разделам, в которых Вы найдете ответы, в том числе, на вопросы:*

*- как правильно применять реконструкцию по статье 54.1 НК РФ?*

*- в чем нюансы расчета сроков по объектам недвижимости для целей НДФЛ?*

*- на чем основано право истребования документов в рамках статьи 93.1 НК РФ и где его пределы?*

*- каковы особенности расчета трехлетнего срока на возврат (зачет) переплаты по статье 78 НК РФ?*

*- когда применять штрафные санкции и как определить их объем?*

 *Данный Обзор обязателен к применению в работе нижестоящими налоговыми органами, а также будет полезен налогоплательщикам при защите своих законных прав.*

# Оглавление

***1.*** ***[Коротко о том, как правильно считать налоговые обязательства по результатам налоговых проверок](#_1._Коротко_о)***

**1.1** [Налоговая реконструкция при получении документов от фактических продавцов](#_1.1_Налоговая_реконструкция)

**1.2** [Налоговая реконструкция при наличии информации о ГТД (ТД)](#_1.2_Налоговая_реконструкция)

**1.3** [Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами при дроблении бизнеса](#_1.3_Учет_налогов,)

**1.4** [Пропуск срока на заявление налогового вычета по НДС из-за гражданского спора](#_1.4_Пропуск_срока)

**1.5** [Учет амортизации после единовременного отнесения на затраты стоимости имущества](#_1.5_Учет_амортизации)

**1.6** [3 года на учет расходов по налогу на прибыль организаций](#_1.6_3_года)

**1.7** [Когда учесть в составе расходов доначисленные страховые взносы](#_1.7_Когда_учесть)

***2. [Оценка доказательств по статье 54.1 НК РФ при привлечении субподрядчиков](#_2._Оценка_доказательств)***

***3.*** [***Вопросы, возникающие при привлечении к налоговой ответственности***](#_3._Вопросы,_возникающие)

**3.1** [Когда при представлении уточненного уведомления освободят от ответственности по статье 129.4 НК РФ](#_3.1_Когда_при)

**3.2** [Одновременное привлечение к ответственности по статьям 126 и 129.1 НК РФ](#_3.2_Одновременное_привлечение)

**3.3** [Кто несет ответственность за неактуальные сведения об акционерах](#_3.3_Кто_несет)

**3.4** [Расчет сроков для привлечения к ответственности по статье 119 НК РФ](#_3.4_Расчет_сроков)

***4.***[***Споры, связанные с решениями по обеспечительным мерам***](#_4._Споры,_связанные)

**4.1** [Действие обеспечительных мер до вступления в силу судебного акта](#_4.1_Действие_обеспечительных)

**4.2** [Учет дебиторской задолженности при принятии обеспечительных мер](#_4.2_Учет_дебиторской)

***5.*** ***[Вопросы, возникающие при рассмотрении жалоб на непризнание задолженности безнадежной ко взысканию](#_5._Вопросы,_возникающие)***

**5.1** [Когда задолженность признают безнадежной к взысканию без специального судебного акта](#_5.1_Когда_задолженность)

**5.2** [Восстановление ранее списанной задолженности](#_5.2_Восстановление_ранее)

***6.*** ***[Споры по вопросу исчисления трехлетнего срока для обращения с заявлением о возврате излишне уплаченного налога](#_6._Споры_по)***

**6.1** [Неуведомление о размере переплаты как основание для перерасчета срока для возврата](#_6.1_Неуведомление_о)

**6.2** [Неправомерное отражение переплаты на ЕНС в разделе «Переплата свыше трех лет»](#_6.2_Неправомерное_отражение)

***7.*** ***[Споры, связанные с несоблюдением налоговыми органами сроков на взыскание задолженности](#_7._Споры,_связанные)***

**7.1** [Взыскание страховых взносов с нарушением сроков](#_7.1_Взыскание_страховых)

**7.2** [Включение в совокупную обязанность задолженности, по которой истек срок на взыскание](#_7.2._Включение_в)

***8.*** ***[Споры, возникающие при рассмотрении вопроса о предоставлении рассрочки](#_8._Споры,_возникающие)***

**8.1** [Правовые последствия некорректно сформированного уведомления об отказе в предоставлении рассрочки](#_8.1_Правовые_последствия)

**8.2** [Злоупотребление правом на предоставление рассрочки](#_8.2_Злоупотребление_правом)

***9.*** ***[Определение даты вступления в силу решения по результатам налоговой проверки](#_9._Определение_даты)***

***10.******[Ответы на актуальные вопросы, возникающие при администрировании НДФЛ](#_10._Ответы_на)***

**10.1** [Порядок предоставления имущественного налогового вычета по статье 220 НК РФ](#_10.1_Порядок_предоставления)

**10.2** [Предоставление имущественного налогового вычета по расходам на строительство и отделку жилого дома](#_10.2_Предоставление_имущественного)

**10.3** [Определение дохода от продажи объекта недвижимости, если в едином договоре купли-продажи не выделена стоимость каждого объекта](#_10.3_Определение_дохода)

**10.4** [Определение налоговой базы при совершении операций с ценными бумагами через брокеров](#_10.4_Определение_налоговой)

**10.5** [Исчисление срока владения объектом недвижимости при приобретении (получении) доли в праве собственности](#_10.5_Исчисление_срока)

**10.6** [Определение приватизации для применения подпункта 2 пункта 3 статьи 217.1 НК РФ](#_10.6_Определение_приватизации)

***11.*** ***[Обложение транспортным налогом испытательных транспортных средств](#одинадцать)***

***12.*** ***[Непредставление НКО расчета по страховым взносам в установленный срок](#_12._Непредставление_НКО)***

***13.*** ***[Жалобы по специальным налоговым режимам](#_13._Жалобы_по)***

**13.1** [Перерасчет уплаченного при ПСН налога в случае изменении адреса](#_13.1_Перерасчет_уплаченного)

**13.2** [Право на применение УСН без представления соответствующего уведомления](#_13.2_Право_на)

***14.******[Последствия передачи земельного участка при реорганизации Общества без внесения записи в ЕГРН](#_14._Последствия_передачи)***

***15.*** ***[Право на истребование счетов-фактур при проверке НДС к возмещению](#_15._Право_на)***

***16.******[Последствия представления уточненной налоговой декларации по поддельной доверенности](#_16._Последствия_представления)***

***17.*** ***[Споры, связанные с государственной регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей](#_17._Споры,_связанные)***

**17.1** [Правовые последствия внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений об учредителе (участнике) ООО](#_17.1_Правовые_последствия)

**17.2** [Как принудительно прекратить деятельность физического лица в качестве ИП](#_17.2_Как_принудительно)

**17.3** [Привлечение участника ООО к ответственности по части 4 статьи 14.25 КоАП РФ](#_17.3_Привлечение_участника)

**17.4** [Налоговый орган не может обжаловать решения регистрирующего органа](#_17.4_Налоговый_орган)

***Иллюстрации***

**[Рисунок 1.1](#_Рисунок_1.1)**

**[Рисунок 1.2](#_Рисунок_1.2)**

**[Рисунок 1.4](#_Рисунок_1.4)**

**[Рисунок 6.1](#_Рисунок_6.1)**

Приложения: справочные материалы

# [1.](#один) *[Коротко о том, как правильно считать налоговые обязательства по результатам налоговых проверок](#один)*

## [1.1 Налоговая реконструкция при получении документов от фактических продавцов](#одинодин)

**Дата решения:** 29.06.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/8076@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 54.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Расчет недоимки по НДС и налогу на прибыль организаций при приобретении товаров у реальных поставщиков через проблемных контрагентов (технические компании), при получении документов от реального поставщика (импортера)

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** Налогоплательщик в ходе налоговой проверки не раскрыл сведения и документы, которые бы позволили определить его налоговые обязательства.

**Позиция налогоплательщика:** Налоговый орган не оспаривает реальность приобретения товаров. В ходе налоговой проверки налоговый орган получил документы от реального поставщика, которые позволяли определить размер потерь бюджета.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Инспекцией установлен факт нарушения Обществом положений статьи 54.1 НК РФ, выразившийся в приобретении у импортера продукции через фирмы «однодневки».

В ходе проверки Инспекцией было установлено, что Обществом через подконтрольных проблемных контрагентов у импортера приобретены товары.

Сотрудники импортера подтвердили, что взаимодействие с Обществом осуществлялось напрямую, минуя спорных контрагентов, указав в качестве контактных лиц его сотрудников.

Товар от реального поставщика доставлялся Обществу минуя спорых контрагентов, что подтверждалось представленными в ходе налоговой проверки транспортными накладными.

Инспекция располагала сведениями (информацией) о стоимости приобретенных товаров и сумме НДС, уплаченной импортером при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Кроме того, в ходе налоговой проверки от импортера Инспекцией получены документы, связанные с реализацией товаров в адрес проблемных контрагентов.

Наличие документов (информации), позволяющих осуществить перерасчет действительных налоговых обязательств налогоплательщика подтверждено информацией, представленной Управлением.

Согласно [Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2023 № 790-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинпять), по смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства ([Постановления от 03.06.2014 № 17-П](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинодин), от 06.06.2019 № 22-П, от 19.12.2019 № 41-П, от 31.03.2022 № 13-П и др.).

Положения статьи 54.1 НК РФ, определяющие пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, по сути, направлено на установление допустимых границ вмешательства налоговых органов в хозяйственную деятельность налогоплательщика с учетом необходимости обеспечения выявления необоснованного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

Статья 54.1 НК РФ не препятствует определению действительного размера налоговой обязанности конкретного лица, которая определяется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела с учетом полномочий, предоставленных им налоговым законодательством.

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в [письмах от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыреодин), [от 10.10.2022
№ БВ-4-7/13450@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыредва), налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по спорным операциям с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в [определении от 15.12.2021
№ 305-ЭС21-18005](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#дваодин).

На основании вышеизложенного ФНС России признала необоснованным доначисление Обществу НДС и налога на прибыль организаций без учета документов, связанных с реализацией импортером товаров в адрес проблемных контрагентов, представленных импортером.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России частично удовлетворила жалобу Общества.

[***Рисунок 1.1***](#_Рисунок_1.1)

## [1.2 Налоговая реконструкция при наличии информации о ГТД (ТД)](#одиндва)

**Дата решения:** 06.07.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/8893

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 54.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Расчет недоимки по НДС и налогу на прибыль организаций при приобретении товаров у импортеров через проблемных контрагентов (технических компаний)

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** Налогоплательщик в ходе налоговой проверки не представил сведения и документы, позволяющие определить его налоговые обязательства.

**Позиция налогоплательщика:** В ходе налоговой проверки налоговый орган установил импортеров, которые ввозили товар на территорию Российской Федерации. Информация о ДТ (ГТД) отражена в счетах-фактурах, представленных налогоплательщиком в ходе налоговой проверки.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Инспекцией установлен факт нарушения Обществом положений статьи 54.1 НК РФ, выразившийся в приобретении у импортера продукции через фирмы «однодневки».

В ходе проверки налоговым органом было установлено, что Обществом через подконтрольных проблемных контрагентов у импортеров приобретены товары. Сотрудники Общества подтвердили факт прямой поставки от импортеров.

Документы от импортера, позволяющие установить реальные параметры приобретения проблемными контрагентами (техническими компаниями), в ходе проверки получены не были.

Вместе с тем в представленных Обществом счетах-фактурах отражены сведения о таможенных декларациях, на основании которых ввезены товары на территорию Российской Федерации.

При проведении налоговой проверки Инспекции, располагая регистрационными номерами ДТ (ГТД) и сведениями о ДТ (ГТД), содержащихся в «Таможня-Ф», могла рассчитать налоговые обязательства Общества предоставив налоговые вычеты по НДС в виде налога, уплаченного при ввозе на таможенную территорию РФ, и расходов по налогу на прибыль организаций в виде стоимости импортированных товаров, а также таможенных сборов и пошлин.

Таким образом, налоговый орган располагал необходимыми сведениям для определения налоговых обязательств Общества.

Наличие документов (информации), позволяющих осуществить перерасчет действительных налоговых обязательств налогоплательщика подтверждено информацией, представленной Управлением.

По смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства ([Постановления
от 03.06.2014 № 17-П](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинодин), от 06.06.2019 № 22-П, от 19.12.2019 № 41-П,
от 31.03.2022 № 13-П и др.).

Положения статьи 54.1 НК РФ, определяющие пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, по сути, направлено на установление допустимых границ вмешательства налоговых органов в хозяйственную деятельность налогоплательщика с учетом необходимости обеспечения выявления необоснованного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

Статья 54.1 НК РФ не препятствует определению действительного размера налоговой обязанности конкретного лица, которая определяется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела с учетом полномочий, предоставленных им налоговым законодательством.

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в [письмах от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыреодин), [от 10.10.2022
№ БВ-4-7/13450@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыредва), налоговый орган учитывает расходы и вычеты по НДС по спорным операциям с учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в [определении от 15.12.2021
№ 305-ЭС21-18005](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#дваодин).

На основании вышеизложенного ФНС России признала необоснованным доначисление Обществу НДС и налога на прибыль организаций без учета сведений (информации) о стоимости приобретенных товаров (оборудования) и сумм НДС, уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России частично удовлетворила жалобу Общества.

[***Рисунок 1.2***](#_Рисунок_1.2)

## [1.3 Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами при дроблении бизнеса](#одинтри)

**Дата решения:** 23.12.2022

**Номер решения:** КЧ-3-9/14707@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 54.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, УСН

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Учет налогов, уплаченных подконтрольными лицами, при дроблении бизнеса

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** Суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, при определении сумм налогов при дроблении бизнеса учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

**Позиция налогоплательщика:** Суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, уменьшают доначисленные налог на прибыль организаций и НДС.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В ходе налоговой проверки Инспекцией установлено, что Обществом и подконтрольными лицами создана схема «Дробление бизнеса», позволившая применять специальный налоговый режим УСН.

Общество, а также подконтрольные лица, в проверяемом периоде исчисляли и уплачивали налоги по УСН.

По результатам налоговой проверки Инспекция посчитала, что суммы налогов, уплаченные подконтрольными лицами, подлежат возмещению и не уменьшают размер недоимки, доначисленной по итогам налоговой проверки.

Управление при рассмотрении апелляционной жалобы Общества частично отменяя решение Инспекции квалифицировало суммы исчисленных и уплаченных подконтрольными лицами налогов как расходы, и уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Согласно [Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25.04.2023 № 790-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинпять), по смыслу правовых позиций, неоднократно выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации налоговую обязанность следует, среди прочего, понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства ([Постановления от 03.06.2014 № 17-П](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинодин), от 06.06.2019 № 22-П, от 19.12.2019 № 41-П, от 31.03.2022 № 13-П и др.).

В соответствии с правовой позицией ФНС России, изложенной в [письме от 14.10.2022 № БВ-4-7/13774@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыретри), суммы налогов, уплаченные элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по НДС, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения, а также пеней и штрафов, доначисляемых решением по налоговой проверке налогоплательщику-организатору схемы «дробления бизнеса».

Исходя из этого, размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов, уплачивались налогоплательщиком-организатором.

При этом налоги, уплаченные в связи с применением специальных налоговых режимов, являясь фискальными эквивалентами налога на прибыль организаций, подлежат учету в первую очередь при определении размера доначисляемого налога на прибыль организаций (в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок). В данном случае соответствующие суммы налога на прибыль организаций считаются уплаченными в соответствующие даты уплат налогов, произведенных элементами схемы «дробления бизнеса» в связи с применением специальных налоговых режимов. На основании этого, исходя из конкретных дат «уплаты», производится перерасчет пеней и штрафов, начисляемых по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, включение сумм налогов, уплаченных подконтрольными лицами, в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, не соответствует порядку определения суммы недоимки по результатам налоговой проверки, доведенному [письмом ФНС России от 14.10.2022
№ БВ-4-7/13774@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыретри).

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в [определениях от 23.12.2022
№ 308-ЭС22-15224](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двадва), от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144, [от 21.07.2022
№ 301-ЭС22-4481](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двачетыре).

ФНС России признала необоснованным расчет недоимки Общества по результатам налоговой проверки без учета сумм налогов, уплаченных подконтрольными лицами.

По результатам рассмотрения жалобы ФНС России вынесла решение о частичном удовлетворении жалобы Общества.

## [1.4 Пропуск срока на заявление налогового вычета по НДС из-за гражданского спора](#одинчетыре)

**Дата решения:** 29.03.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/3740@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 173 НК РФ

**Вид налога:** Налог на добавленную стоимость

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Заявление налогового вычета по НДС на основании счета-фактуры, выставленного более чем за три года до проверяемого периода, ввиду гражданского спора

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** У Общества имелись все необходимые документы для заявления налогового вычета по НДС в 4 квартале 2017 года.

Результаты выполненных работ переданы Обществу на основании акта в 4 квартале 2017 года.

Мотивированный отказ от подписания актов выполненных работ Общество контрагенту не направляло, объем и стоимость выполненных работ в рамках судебных дел не оспаривались.

Таким образом, право на налоговый вычет по НДС могло быть реализовано Обществом не позднее 31.12.2020.

**Позиция налогоплательщика:**

Акты приемки выполненных работ по форме КС-2, справки о стоимости работ и затрат по форме КС-3, итоговые акты приемки выполненных работ Обществом не были подписаны.

Окончательный расчет за выполненные работы (оказанные услуги) Общество с подрядчиком не произвело, в связи с чем подрядчик обратился в суд с исковыми заявлениями о взыскании с Общества задолженности.

После вступления в силу судебных решений в 4 квартале 2020 года по выполненным работам подрядчик в январе 2021 года направил в адрес Общества спорные счета-фактуры, которые были отражены Обществом в книге покупок и в налоговой декларации за 4 квартал 2020 года, поданной в 2021 году.

Также Общество отмечает, что без счетов-фактур, полученных от подрядчика, не могло возникнуть право на налоговые вычеты по НДС.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом 05.08.2021 в Инспекцию представлена уточненная налоговая декларация по НДС за 4 квартал 2020 года, в которой заявлено право на налоговые вычеты на основании счетов-фактур, датированных 4 кварталом 2017 года.

В 4 квартале 2017 года Обществом получены первичные документы (акты выполненных работ). При этом счета-фактуры в связи с неоплатой Обществом выполненных работ контрагент в адрес Общества не направлял.

После вступления в силу решения Арбитражного суда по гражданскому спору в 4 квартале 2020 года контрагент направил Обществу счета-фактуры.

В соответствии с нормами главы 21 НК РФ налогоплательщик имеет право на налоговый вычет по НДС, если одновременно выполняются следующие условия: приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (пункт 2 статьи 171 НК РФ); товары (работы, услуги) приняты к учету (пункт 1 статьи 172 НК РФ); имеется надлежащим образом, оформленный счет-фактура от поставщика (пункт 1 статьи 172 НК РФ).

Таким образом, право для принятия к вычету НДС по спорным работам (оказанным услугам) возникло у Общества не ранее, чем вступили в силу решения судов (17.11.2020, 15.10.2020, 09.11.2020, 28.09.2020), а также после получения Обществом счетов-фактур от подрядчика (4 квартал 2020 года).

Следовательно, все условия, предусмотренные статьями 171, 172 НК РФ для заявления права на применение налоговых вычетов по НДС по спорным операциям, соблюдены Обществом в 4 квартале 2020 года.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в [определении от 25.07.2018
№ 308-КГ18-2949](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двапять), согласно которой из пункта 1 статьи 54 НК РФ финансово-хозяйственные операции учитываются в целях налогообложения при условии их документального подтверждения, то есть при отсутствии неопределенности в том, имеются ли в действительности соответствующие факты хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Также в соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, отраженной в [Определении от 27.10.2015
№ 2428-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одиншесть), вопрос о реализации права на налоговый вычет по НДС с учетом предусмотренного законодательством срока на его реализацию, осуществляется исходя из фактических обстоятельств конкретного дела.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

[***Рисунок 1.4***](#_Рисунок_1.4)

## [1.5 Учет амортизации после единовременного отнесения на затраты стоимости имущества](#одинпять)

**Дата решения:** 03.09.2021

**Номер решения:** КЧ-4-9/12507@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статьи 89, 258 НК РФ

**Вид налога:** Налог на прибыль организаций

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Право на учет амортизации, не начисленной налогоплательщиком в связи с единовременным отнесением на затраты стоимости приобретенного имущества

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Налоговым органом в решении сделан вывод о неправомерно единовременном отнесении к расходам по налогу на прибыль организаций затрат на приобретение амортизируемого имущества, стоимость которого должна погашаться в налоговом учете путем начисления амортизации. Право на соответствующие расходы может быть реализовано через уточненную налоговую декларацию.

**Позиция налогоплательщика:** Налоговый орган, вменяя налогоплательщику нарушение порядка отнесения затрат к расходам по налогу на прибыль организаций (единовременно, а не через амортизационные начисления), обязан был в ходе выездной налоговой проверки произвести перерасчет налоговых обязательств, включив в состав расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций сумму амортизации, исчисленную на объект нематериального актива за время его эксплуатации.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В ходе выездной налоговой проверки Инспекцией установлено, что Общество неправомерно квалифицировало как неамортизируемое имущество нематериальный актив, затраты на создание которого подлежат учету в составе расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций через амортизацию.

При вынесении решения Инспекция в полном объеме отказала в праве на расходы, связанные с созданием нематериального актива.

Вместе с тем в соответствии с положениями статьи 89 НК РФ, налоговый орган при вынесении решения по результатам выездной налоговой проверки обязан уменьшить за проверяемый период налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму амортизации и амортизационной премии (пункт 9 статьи 258 НК РФ), подлежащей начислению по спорному объекту в проверяемом периоде, пересчитав налоговые обязательства налогоплательщика.

Определение Инспекцией налоговых обязательств Общества по результатам выездной налоговой проверки без учета подлежащих начислению амортизации и амортизационной премии признано ФНС России необоснованным.

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы Общества
ФНС России частично отменило решение Инспекции.

## [1.6 3 года на учет расходов по налогу на прибыль организаций](#одиншесть)

**Дата решения:** 16.02.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/1818@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статьи 54, 266 НК РФ

**Вид налога:** Налог на прибыль организаций

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Учет расходов по налогу на прибыль организаций в течение трех лет с момента возникновения права

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Датой возникновения безнадежного долга является дата постановления судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, в связи с чем безнадежная задолженность подлежала включению в состав внереализационных расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций именно в этом периоде. Налогоплательщик неверно определил налоговый период, в котором подлежали учету спорные расходы.

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель правомерно учел в составе внереализационных расходов дебиторскую задолженность как безнадежный долг до истечения срока давности для повторного предъявления исполнительного листа о взыскании задолженности.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В ходе налоговой проверки Инспекцией установлен факт необоснованного списания в 2016 году дебиторской задолженности, подлежащей списанию в 2014 году, что привело к завышению сумм внереализационных расходов.

Вместе с тем в ходе рассмотрения апелляционной жалобы Инспекцией представлены документы, подтверждающие, что Общество до 2016 года не учитывало безнадежную дебиторскую задолженность в составе внереализационных расходов.

Учитывая положения статьи 54 НК РФ и правовую позицию ФНС России, изложенную в [письмах от 07.06.2018 № СА-4-7/11051@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыречетыре), [от 16.04.2019 № СА-4-7/7164@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четырепять), [от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четырешесть), ошибка в налоговом учете, выразившаяся в несвоевременном отнесении безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов по налогу на прибыль организаций, может быть исправлена, в том числе путем отражения рассматриваемых расходов в текущем налоговом периоде.

При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

При вынесении решения ФНС России учтена правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации, изложенная в [Определениях
от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двашесть), от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911,
от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307.

Следовательно, в рассматриваемом случае, Общество отразив в составе внереализационных расходов 2016 года сумму безнадежной задолженности, подлежащую списанию в 2014 году, не нарушила положения статей 54, 78, 272 НК РФ.

Учитывая изложенное, ФНС России апелляционная жалоба Общества в указанной части удовлетворена.

## [1.7 Когда учесть в составе расходов доначисленные страховые взносы](#одинсемь)

**Дата решения:** 01.04.2022

**Номер решения:** № КЧ-4-9/3945@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статьи 264, 272, 431 НК РФ

**Вид налога:** Налог на прибыль организаций

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Определение периода, в котором необходимо учесть в составе расходов по налогу на прибыль организаций суммы доначисленных страховых взносов.

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Ссылаясь на пункт 1 статьи 423 НК РФ, пункт 7 статьи 431 НК РФ при определении действительных налоговых обязательств налоговый орган учел доначисленные налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки страховые взносы за период 2017-2019 годы в составе расходов по налогу на прибыль организаций за 2018 - 2020 годы.

**Позиция налогоплательщика:** Общество считает, что доначисленные страховые взносы признаются в составе расходов по налогу на прибыль организаций в том налоговом периоде, к которому они относятся.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В ходе выездной налоговой проверки Инспекцией установлено, что Обществом занижены суммы страховых взносов за 2017-2019 годы.

По результатам налоговой проверки Инспекцией суммы страховых взносов, доначисленные за 2017-2018 годы, учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2018-2019 годы.

Вместе с тем из положений пунктов 1 и 3 статьи 431 НК РФ следует, что плательщики страховых взносов производят исчисление и уплату страховых взносов ежемесячно.

Следовательно, в силу подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, подпункта 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ доначисленные страховые взносы учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли организаций в том отчетном (налоговом) периоде, за который они рассчитаны.

Таким образом, при расчете налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций суммы доначисленных страховых взносов за 2017-2019 годы подлежала включению в состав расходов за 2017-2019 годы.

На основании изложенного ФНС России удовлетворила апелляционную жалобу Общества.

# [2.](#два) *[Оценка доказательств по статье 54.1 НК РФ при привлечении субподрядчиков](#два)*

**Дата решения:** 23.03.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/4106@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статья 54.1 НК РФ

**Вид налога:** налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Оценка доказательств, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком положений статьи 54.1 НК РФ при привлечении субподрядной организации для выполнения строительно-монтажных работ

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Инспекция по результатам выездной налоговой проверки выдвинула суждение о том, что привлеченные налогоплательщиком субподрядные организации имеют признаки технических организаций.

Кроме того, по мнению Инспекции, Общество обладало достаточным количеством собственного персонала для выполнения работ, переданных на субподряд, а также привлекало иных, добросовестно исполняющих свои налоговые обязательства лиц, для выполнения работ. Инспекцией получены показания сотрудников Общества, исходя из которых сделан вывод об отсутствии на объектах каких-либо третьих лиц помимо сотрудников самого налогоплательщика.

**Позиция налогоплательщика:** Привлечение субподрядных организаций обусловлено недостаточностью собственного персонала. Общество не имело возможности выполнить работы собственными силами. Иные субподрядные организации работали на других объектах. Полученные Инспекцией показания сотрудников налогоплательщика не могут свидетельствовать об отсутствии спорных субподрядных организаций на объектах, поскольку допрошенные сотрудники не обладали всей полнотой информации о хозяйственной деятельности.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом в проверяемом периоде для исполнения обязательств перед заказчиками заключены договоры субподряда с проблемными контрагентами.

В соответствии с правовой позицией, отраженной в пункте 13 [Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения
статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыреодин) положения подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ подлежат применению как в случае совершения налогоплательщиками умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов путем использования формального документооборота с участием «технических» компаний (раздел III настоящих рекомендаций), так и при установлении, что налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

При применении подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ правовое значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, характеризующие деятельность контрагента и свидетельствующие о невозможности исполнения им обязательств, но и то, должны ли данные обстоятельства были быть ясны налогоплательщику при совершении конкретной сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (величина сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

Принимая во внимание изложенное, осведомленность налогоплательщика о неисполнении обязательства лицом, являющимся стороной договора, предполагается при установлении критической совокупности обстоятельств, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, и доказанности налоговым органом, что эти обстоятельства при совершении конкретной сделки в результате оценки контрагента исходя из требований, предъявляемых в имущественном обороте, должны были быть ясны налогоплательщику.

Данный подход направлен на обеспечение стабильности налоговой системы, стимулируя участников оборота к вступлению в договорные отношения с контрагентами, ведущими реальную хозяйственную деятельность и уплачивающими налоги. Он позволяет обеспечить равенство налогообложения по отношению ко всем плательщикам, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте, исключая при этом необоснованные ценовые конкурентные преимущества, предоставляемые за счет неуплаты налогов.

ФНС России установлено, что Инспекцией не представлено доказательств того, что Общество обладало достаточным штатом сотрудников и привлеченных третьих лиц для одновременного выполнения работ на всех объектах с учетом сроков выполнения работ.

Доказательств, свидетельствующих о том, что Общество тем или иным образом осуществляло контроль за деятельностью спорных контрагентов, Инспекцией не получено.

Полученные налоговым органом показания сотрудников налогоплательщика не могут быть признаны достаточными для вывода об отсутствии на объектах работников спорных контрагентов, поскольку налоговым органом допрошены лица, которые в силу своих должностных обязанностей не могли обладать всей полнотой информации о привлечении субподрядных организаций (разнорабочие).

Привлечение спорных субподрядных организаций подтверждается последовательными и непротиворечивыми показаниями сотрудников, обладавших всей полнотой информации о ходе работ (прорабы, технические директора).

На основании изложенного вывод Инспекции о нарушении Обществом положений статьи 54.1 НК РФ признан необоснованным.

ФНС России удовлетворила апелляционную жалобу Общества.

# [3.](#три) *[Вопросы, возникающие при привлечении к налоговой ответственности](#три)*

## [3.1 Когда при представлении уточненного уведомления освободят от ответственности по статье 129.4 НК РФ](#триодин)

**Дата решения:** 11.10.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/13551@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статьи 129.4, 105.16 НК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Освобождение налогоплательщика от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 129.4 НК РФ, в случае представления уточненного уведомления до составления акта налоговой проверки

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Представление Обществом уточненного уведомления о контролируемых сделках до составления акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ) не освобождает его от привлечения к ответственности.

**Позиция налогоплательщика:** Допущенная Обществом ошибка не привела к недостоверности декларирования сведений и не препятствовала идентификации Инспекцией контролируемых сделок, указанных в уведомлении.

При этом Обществом в ответ на уведомление о вызове налогоплательщика в Инспекцию для дачи пояснений по выявленным ошибкам представлено уточненное уведомление о контролируемых сделках с внесенными исправлениями до составления акта.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом в Инспекцию представлено уведомление о контролируемых сделках за 2020 год с техническими ошибками, не приводящими к неуплате налога.

Инспекцией в адрес Общества направлено уведомление о вызове в налоговый орган для дачи пояснений, которым сообщалось о выявленных ошибках и предлагалось представить уточненное уведомление о контролируемых сделках.

До составления акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ) Обществом представлено уточенное уведомление о контролируемых сделках.

В соответствии с абзацем 5 пункта 2 статьи 105.16 НК РФ в случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 129.4 НК РФ.

Согласно правовой позиции ФНС России, изложенной в [письме
от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#четыресемь), обнаружение налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, подтверждается актом налоговой проверки, в котором указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 2 статьи 101.4 НК РФ, пунктом 2 статьи 105.16 НК РФ направление в адрес Общества уведомления о вызове налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений по выявленным ошибкам и представление Обществом уточненного уведомления о контролируемых сделках до составления акта налоговой проверки, не свидетельствует об обнаружении налоговым органом ошибок в представленном налогоплательщиком уведомлении о контролируемых сделках, поскольку именно в акте отражаются документально подтвержденные факты нарушения законодательства.

Учитывая факт представления Обществом уточненного уведомления о контролируемых сделках до составления Инспекцией акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ), привлечение Общества к налоговой ответственности является необоснованным.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

## [3.2 Одновременное привлечение к ответственности по статьям 126 и 129.1 НК РФ](#тридва)

**Дата решения:** 22.12.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/17378

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статья 93.1 НК РФ, статья 126 НК РФ, статья 129.1 НК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Привлечение к ответственности, предусмотренной статьями 126 и
129.1 НК РФ, за неисполнение требования о представлении документов (информации)

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:**НК РФ разграничены составы налоговых правонарушений, предусмотренных пунктом 6 статьи 93.1 НК РФ, ответственность за которые установлена пунктом 2 статьи 126 и пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ.

**Позиция налогоплательщика:**Невозможность одновременного привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 2 статьи 126 и пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ, поскольку данные статьи предусматривают наказание за совершение одного и того же правонарушения – непредставление (несвоевременное представление) сведений (информации).

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Инспекцией в адрес Общества вне рамок проверки направлено требование о представлении документов (информации) в отношении контрагента.

Общество направило Инспекции ответ, в котором указало, что в Требовании не отражены реквизиты и иные индивидуализирующие признаки документов, в связи с чем отсутствует возможность с точностью определить, в отношении какой именно сделки и какие документы необходимо представить.

Кроме того, Общество сообщило, что не являются необходимыми для подтверждения правильности исчисления и уплаты налогов и сборов отраженные в указанном ответе документы, в том числе все журналы учета выполненных работ, акты приемки законченного строительства, локальные сметные расчеты, журналы инструктажа безопасности и т.д.

В связи с непредставлением Обществом отраженных в Требовании документов, а также неправомерным несообщением информации, указанной в Требовании, Общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 2 статьи 126, пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ налоговой ответственности.

Пунктом 2 статьи 93.1 НК РФ установлено, что в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке.

В абзаце первом пункта 6 статьи 93.1 НК РФ отражено, что отказ лица от представления истребуемых в соответствии со статьей 93.1 НК РФ документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

Абзацем вторым пункта 6 статьи 93.1 НК РФ установлено, что неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 129.1 НК РФ.

Таким образом, разграничение составов приравниваемых абзацами первым и вторым пункта 6 статьи 93.1 НК РФ налоговых правонарушений основано на различиях их объективной стороны: правонарушение, предусмотренное абзацем первым пункта 6 статьи 93.1 НК РФ, выражается, в частности, в отказе лица от представления истребуемых документов в соответствии со статьей 93.1 НК РФ, а абзац второй пункта 6 статьи 93.1 НК РФ характеризуется, в том числе неправомерным несообщением истребуемой информации.

В подпунктах 1.16. 1.18 и 1.19 пункта 1 Требования указано на необходимость представления следующих документов: списка сотрудников Общества 2, привлеченных данным юридическим лицом для выполнения работ, оказания услуг Обществу 1; списка транспортных средств Общества 2, непосредственно осуществляющих перевозку/оказание услуг для Общества 1; перечня объектов Общества 1, на которых непосредственно осуществляло работу техникой Общества 2 (далее – Пункты Требования).

В свою очередь, ФНС России отмечает, что в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного 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 НК РФ.

Согласно пункту 11 статьи 2 Федерального закона от 27.07.2006
№ 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» информацией являются сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления.

В соответствии с абзацем третьим статьи 1 Федерального закона
от 29.12.1994 № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» под документом понимается материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в целях общественного использования и хранения.

Таким образом, информацией признаются сведения, получаемые из любого источника в любой форме, а документом является имеющий реквизиты материальный носитель данных с записанной на нем информацией, который подлежит использованию и хранению.

Соответственно, запрашиваемые в Пунктах Требования сведения о сотрудниках Общества 2, транспортных средствах данного юридического лица, а также перечне объектов Общества 1, на которых непосредственно осуществляло работу техникой Общества 2, являются информацией, подлежащей представлению в виде списка из любых источников, имеющихся у Общества 1.

В связи с изложенным ФНС России считает, что запрашиваемые у Общества 1 в Пунктах Требования сведения подлежали включению в пункт 2 Требования как истребуемая информация.

В свою очередь, ФНС России считает, что, поскольку Общество 1 в рассматриваемой ситуации отказалось представить истребуемые Инспекцией отраженные в пункте 1 Требования документы по взаимоотношениям с Обществом 2 с указанием на конкретный период (2 квартал 2021 года) и счет-фактуру, Инспекцией правомерно в Решении квалифицировано данное бездействие как образующее состав правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 2 статьи 126 НК РФ.

В отношении указания Инспекцией в подпункте 2.4 пункта 2 Требования на необходимость представления информации о сотрудниках Общества 2, ответственных за передачу работ Обществу 1 во 2 квартале 2021 года, ФНС России отмечает следующее.

При возникновении у налогового органа обоснованной необходимости получения документов (информации) относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок, пунктом 2 статьи 93.1 НК РФ предусмотрено право должностного лица такого органа истребовать данные документы (информацию), в частности, у участников этой сделки.

ФНС России отмечает, что из содержания отраженного в
статье 153 ГК РФ понятия сделки, охватывающего разного рода действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, следует, что допускается совершение таких действий в различных формах и в виде разных операций при их неодинаковой длительности и последовательности.

Соответственно, положения пункта 2 статьи 93.1 НК РФ позволяют налоговому органу определить предмет истребования документов (информации) по любому ясному, четкому и недвусмысленному признаку, в частности, по выполненным работам (оказанным услугам), а также первичным документам, если эти признаки по отдельности или вместе позволяют определить конкретную сделку, по которой участник этой сделки или иные лица обязаны представить в налоговый орган относящиеся к ней документы (информацию).

При этом согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в [определении от 07.04.2022 № 821-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинсемь), при решении вопроса об истребовании документов (информации) вне рамок проведения налоговой проверки налоговому органу необходимо исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности.

В пунктах 1.6, 1.8, 1.10 Требования указано на необходимость представления Обществом 1 следующих документов: актов о приемке выполненных работ (КС-2), общего журнала выполненных работ (КС-6), актов приемки законченного строительством объекта (КС-11) за период 2 квартал 2021 года, формы которых содержат информацию, в том числе о лицах, сдающих и принимающих работы.

Следовательно, истребование Инспекцией в подпункте 2.4 пункта 2 Требования информации о сотрудниках, ответственных за передачу работ Обществу 1, не отвечает принципам целесообразности и обоснованности, в связи с чем является необоснованным.

Вместе с тем, учитывая, что Общество 1 не сообщило информацию, отраженную в подпунктах 2.1, 2.2, 2.3, 2.5, 2.6 пункта 2 Требования, ФНС России считает, что Инспекцией правомерно квалифицировано данное бездействие как образующее состав правонарушения, ответственность за которое предусмотрена пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ.

ФНС России принято решении об оставлении жалобы без удовлетворения.

## [3.3 Кто несет ответственность за неактуальные сведения об акционерах](#тритри)

**Дата решения:** 11.08.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/10562@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 126.1 НК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Привлечение к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126.1 НК РФ, в связи с представлением налоговым агентом в налоговый орган сведений о доходах и суммах налога физического лица в отношении владельцев ценных бумаг, отражающих недостоверные данные о серии и номере документа, удостоверяющего личность, а также не содержащих идентификационного номера налогоплательщика

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Обязанность акционерного общества представлять достоверные данные о своих акционерах определена статьей 44 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ), за неисполнение которой предусмотрена ответственность, установленная статьей 126.1 НК РФ.

**Позиция налогоплательщика:** Указание недостоверных данных в сведениях о доходах и суммах налога физического лица в отношении 37 физических лиц связано с отсутствием в действующем законодательстве Российской Федерации механизма, позволяющего эмитенту получить актуальные сведения об акционерах. За актуальность сведений, содержащихся в реестре акционеров, получатели дивидендов отвечают самостоятельно.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом в Инспекцию представлены справки по форме 2-НДФЛ в связи с выплатой дивидендов, в которых отражены недостоверные сведения о получателях доходов (акционеров) при выплате дивидендов.

В силу пункта 4 статьи 214 НК РФ исчисление суммы и уплата налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций, осуществляются в соответствии со статьей 214 НК РФ с учетом положений статьи 226.1 НК РФ.

Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 226.1 НК РФ российская организация, осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным этой организацией, права по которым учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на дату, определенную в решении о выплате дохода по таким ценным бумагам, признается налоговым агентом.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту учета по формам, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в том числе документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом за этот налоговый период по каждому физическому лицу.

На основании подпункта 7 пункта 1 статьи 2 Федерального закона
от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон № 39-ФЗ)
эмитент - юридическое лицо, которое несет от своего имени обязательства перед владельцами ценных бумаг по осуществлению прав, закрепленных этими ценными бумагами.

В свою очередь, пунктом 1 статьи 44 Закона № 208-ФЗ установлено, что акционерное общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества.

Владелец (акционер) - лицо, указанное в учетных записях (записях по лицевому счету или счету депо) в качестве правообладателя бездокументарных ценных бумаг, либо лицо, которому документарные ценные бумаги принадлежат на праве собственности или ином вещном праве (подпункт 5 пункта 1 статьи 2 Закона № 39-ФЗ).

Реестр владельцев ценных бумаг - формируемая на определенный момент времени система записей о лицах, которым открыты лицевые счета, записей о ценных бумагах, учитываемых на указанных счетах, записей об обременении ценных бумаг и иных записей в соответствии с законодательством Российской Федерации (статья 8 Закона № 39-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 8 Закона № 39-ФЗ лицо, осуществляющее деятельность по ведению реестра, именуется держателем реестра. Держателем реестра по поручению эмитента или лица, обязанного по ценным бумагам, может быть профессиональный участник рынка ценных бумаг, имеющий лицензию на осуществление деятельности по ведению реестра, либо в случаях, предусмотренных федеральными законами, иной профессиональный участник рынка ценных бумаг.

Деятельностью по ведению реестра владельцев ценных бумаг признаются сбор, фиксация, обработка, хранение данных, составляющих реестр владельцев ценных бумаг, и предоставление информации из такого реестра (пункт 1 статьи 8 Закона № 39-ФЗ).

В соответствии с пунктом 3 статьи 42 Закона № 208-ФЗ решение о выплате (объявлении) дивидендов принимается общим собранием акционеров. Указанным решением должна быть определена, в том числе дата, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Согласно пункту 1 статьи 8.6-1 Закона № 39-ФЗ по требованию эмитента держатель реестра обязан предоставить список владельцев ценных бумаг, составленный на дату, определенную в требовании. Эмитент вправе заявить указанное требование, если предоставление такого списка необходимо ему для исполнения обязанностей, предусмотренных федеральными законами.

Таким образом, эмитент вправе требовать указанную информацию в случаях необходимости определения лиц в целях осуществления им выплат дивидендов по ценным бумагам в соответствии с пунктом 3 статьи 42 Закона № 208-ФЗ.

В силу пункта 3 статьи 8.6-1 Закона № 39-ФЗ держатель реестра вправе требовать от своих зарегистрированных лиц предоставления информации для составления списка владельцев ценных бумаг на определенную дату в случае получения требования, предусмотренного пунктом 1 статьи 8.6-1 Закона № 39-ФЗ.

При этом в соответствии с подпунктом 2 пункта 6 статьи 8.6-1 Закона
№ 39-ФЗ держатель реестра не несет ответственности за достоверность и полноту информации, предоставленной им зарегистрированными лицами.

Держатель реестра осуществляет свою деятельность в соответствии с федеральными законами, нормативными актами Банка России, а также с правилами ведения реестра, которые обязан утвердить держатель реестра. Требования к указанным правилам устанавливаются Банком России. Зарегистрированные лица обязаны соблюдать предусмотренные правилами ведения реестра требования к предоставлению информации и документов держателю реестра (пункт 1 статьи 8 Закона № 39-ФЗ).

Согласно пункту 1.3 Положения о требованиях к осуществлению деятельности по ведению реестра владельцев ценных бумаг, утвержденного Банком России 27.12.2016 № 572-П (далее - Положение № 572-П), при ведении реестра держатель реестра осуществляет ведение учетных регистров, содержащих сведения в отношении лиц, которым открыты лицевые счета, в порядке, определенном внутренними документами держателя реестра.

Пунктом 1.4 Положения № 572-П установлено, что записи в учетные регистры вносятся на основании анкеты зарегистрированного лица и иных документов, предусмотренных правилами ведения реестра. Записи в учетных регистрах должны содержать сведения, предусмотренные анкетой зарегистрированного лица, и могут содержать иные сведения, предусмотренные правилами ведения реестра.

В соответствии с подпунктами 4 и 7 пункта 4.2 Приказа Федеральной службы по финансовым рынкам России от 30.07.2013 № 13-65/пз-н «О порядке открытия и ведения держателями реестров владельцев ценных бумаг лицевых и иных счетов и о внесении изменений в некоторые нормативные правовые акты Федеральной службы по финансовым рынкам» анкета, представляемая для открытия лицевого счета физическому лицу, должна содержать, в том числе сведения: вид, серия, номер, дата выдачи документа, удостоверяющего личность физического лица, наименование органа, выдавшего этот документ, а также идентификационный номер налогоплательщика.

Таким образом, обязанность по актуализации сведений о лицах - владельцах ценных бумаг лежит на самих владельцах ценных бумаг. Следовательно, эмитент не может быть расценен в качестве лица, обеспечивающего достоверность сведений, отражаемых в справках о доходах на основании данных держателя реестра.

При этом согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

Вышеуказанные положения законодательства свидетельствуют об отсутствии вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 126.1 НК РФ.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

## [3.4 Расчет сроков для привлечения к ответственности по статье 119 НК РФ](#тричетыре)

**Дата решения:** 16.05.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/6143@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 119 НК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Порядок определения размера штрафной санкции, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Инспекцией вынесено решение, в соответствии с которым Лицо привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьей 119 Кодекса (20%). С 04.05.2022 по 03.08.2022 прошло 4 полных (неполных) месяцев.

**Позиция налогоплательщика:** По мнению Лица, расчет суммы штрафа подлежит определению исходя из трех полных (неполных) месяцев с 05.05.2022.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Лицом представлена налоговая декларация по форме 3-НДФЛ за 2021 год 03.08.2022.

По мнению Инспекции, Лицом нарушен срок представления налоговой декларации на 4 месяца.

Непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации образует состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Кодекса.

Данное правонарушение влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

В соответствии с пунктом 1 статьи 229 Кодекса налоговая декларация по НДФЛ представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено статьей 227.1 Кодекса.

Из пункта 1 статьи 6.1 Кодекса следует, что 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.

Пунктом 8 статьи 6.1 Кодекса установлено, что действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока.

Согласно пункту 7 статьи 6.1 Кодекса в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации или актом Президента Российской Федерации выходным, нерабочим праздничным и (или) нерабочим днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Таким образом, поскольку в 2022 году дни с 30.04. по 03.05. являлись выходными и нерабочими праздничными днями, налоговая декларация по НДФЛ за 2021 год подлежала представлению не позднее 04.05.2022.

Пунктом 2 статьи 6.1 Кодекса установлено, что течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Согласно пункту 5 статьи 6.1 Кодекса срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока.

Следовательно, моментом начала налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Кодекса, является ближайший следующий за 04.05.2022 рабочий день соответствующего календарного года.

При этом для расчета санкции в соответствии с пунктом 1 статьи 119 Кодекса количество полных месяцев определяется как количество месяцев, исчисляемых с момента начала указанного налогового правонарушения до соответствующего числа последнего полного месяца.

Так, срок представления налоговой декларации по НДФЛ за 2021 год –
не позднее 04.05.2022;

дата начала налогового правонарушения, выразившегося в нарушении налогоплательщиком срока представления указанной налоговой декларации, – 05.05.2022.

Соответственно, сумма штрафа в рассматриваемом случае исчисляется из расчета 2 полных и 1 неполного месяца (15%) (2 полных месяца (05.05. – 05.07) и 1 неполный месяц (05.07 – 03.08).

Решением ФНС России жалоба Общества частично удовлетворена.



# [4.](#четыре)*[Споры, связанные с решениями по обеспечительным мерам](#четыре)*

## [4.1 Действие обеспечительных мер до вступления в силу судебного акта](#четыреодин)

**Дата решения:** 14.04.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/5250@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Пункт 10 статьи 101 НК РФ

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Решения о принятии обеспечительных мер, в случае признания судом первой инстанции недействительным решения налогового органа по проверке (до вступления в силу судебного акта), не подлежат отмене

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Признание в судебном порядке недействительным решения по налоговой проверке влечет отмену решения об обеспечительных мерах только после вступления судебного акта в законную силу.

**Позиция налогоплательщика:** По мнению Заявителя, решения суда по делам об оспаривании решений государственных органов подлежат немедленному исполнению и, соответственно, решение о принятии обеспечительных мер подлежит отмене до вступления в силу решения суда.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В отношении Общества вынесено решение о привлечении к налоговой ответственности.

В порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ, Инспекцией приняты обеспечительные меры.

Решение Арбитражного суда решение Инспекции о привлечении к налоговой ответственности отменено.

По мнению Общества, после отмены Арбитражным судом решения Инспекции о привлечении к налоговой ответственности решение об обеспечительных мерах не подлежит отмене.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в [Информационном письме от 24.07.2003 № 73 «О некоторых вопросах применения частей 1 и 2 статьи 182 и частей 7 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#триодин) отметил, что само по себе требование об оспаривании ненормативного правового акта, решения, действия государственных органов и их должностных лиц носит организационный, а не имущественный характер. Соответственно, при удовлетворении судом такого требования какие-либо выплаты из бюджета в пользу заявителя не предполагаются.

Если же фактической целью заявителя является взыскание (возмещение) из бюджета денежных средств, не выплачиваемых ему вследствие неправомерного (по мнению заявителя) бездействия конкретного государственного органа (должностного лица), такого рода интерес носит имущественный характер независимо от того, защищается ли он путем предъявления в суд требования о взыскании (возмещении) соответствующих денежных средств либо посредством предъявления требования о признании незаконным решения либо действия (бездействия) государственного органа (должностного лица).

Следовательно, решение суда об удовлетворении имущественного по своей сути требования приводится в исполнение по общему правилу, закрепленному в части 1 статьи 182 АПК РФ, то есть после вступления его в законную силу.

Учитывая, что целью отмены обеспечительных мер является получение налогоплательщиком возможности распоряжения своим имуществом и денежными средствами на счетах, следует признать, что отмена обеспечительных мер непосредственно связана с восстановлением первоначального имущественного состояния сторон и, следовательно, является одним из имущественных последствий признания решения налогового органа недействительным.

Таким образом, не вступившее в силу решение суда об отмене решения по проверке не влечет отмену решения об обеспечительных мерах.

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

## [4.2 Учет дебиторской задолженности при принятии обеспечительных мер](#четыредва)

**Дата решения:** 08.06.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/7599

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Пункт 10 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Дебиторская задолженность не подлежит учету при вынесении решения по обеспечительным мерам

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Дебиторская задолженность не подлежит учету при вынесении решения по обеспечительным мерам.

**Позиция налогоплательщика:** Налоговым органом при вынесении решения по обеспечительным мерам необоснованно не учтена дебиторская задолженность.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

При принятии решения по обеспечительным мерам в порядке, предусмотренном пунктом 10 статьи 101 НК РФ, Инспекция не учла имеющуюся у Общества дебиторскую задолженность.

Из положений пункта 10 статьи 101 НК РФ следует, что целью принятия обеспечительных мер является сохранение существующего на дату принятия обеспечительных мер имущественного состояния налогоплательщика для обеспечения последующей возможности удовлетворения интересов бюджета за счет активов налогоплательщика, на которые эти меры накладываются, и могут касаться лишь того имущества налогоплательщика, которое может быть отчуждено исключительно им самим.

Таким образом, принятие обеспечительных мер в отношении имущества в отсутствие основания полагать, что за счет данного имущества в будущем будет исполнено решение налогового органа, противоречит смыслу обеспечительных мер, установленному в пункте 10 статьи 101 НК РФ.

Кроме того, дебиторская задолженность является правом требования, принадлежащим должнику как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

Дебиторская задолженность не поименована в качестве вида объектов гражданских прав, относимых к имущественным правам для целей НК РФ и не может использоваться при определении имеющегося у налогоплательщика имущества в целях определения возможности принятия обеспечительных мер.

Таким образом, налоговым органом правомерно при вынесении решения по обеспечительным мерам не учитывалась дебиторская задолженность.

Данная правовая позиция соответствует [Решению Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2022 № АКПИ22-118](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двадевять).

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

# [5.](#пять) *[Вопросы, возникающие при рассмотрении жалоб на непризнание задолженности безнадежной ко взысканию](#пять)*

## [5.1 Когда задолженность признают безнадежной к взысканию без специального судебного акта](#пятьодин)

**Дата решения:** 16.01.2023

**Номер решения:** КЧ-4-9/275@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 59 НК РФ

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Неправомерный отказ в признании задолженности безнадежной к взысканию без учета судебного акта об отказе налоговому органу во взыскании спорной недоимки

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** Для признания безнадежной к взысканию задолженности Заявителю в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 59 НК РФ необходимо наличие судебного акта об утрате возможности взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока взыскания.

Инспекция рекомендовала налогоплательщику самостоятельно обратиться в суд для получения указанного судебного акта.

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель считает, что спорная задолженность подлежит списанию на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговому органу отказано в ее взыскании.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Общество обратилось в Инспекцию с заявлением о списании задолженности как безнадежной к взысканию.

Отказывая Обществу Инспекция сообщила, что в отношении спорной задолженности отсутствует судебный акт, на основании которого налоговый орган утратил право на ее взыскание.

Вместе с тем ранее решением суда отказано в удовлетворении требований налогового органа о взыскании недоимки по налогам и задолженности по пени в связи с нарушением срока, установленного пунктом 2 статьи 48 НК РФ, на подачу заявления в суд.

Судом также указано, что пени могут быть взысканы только в том случае, если налоговым органом были своевременно приняты меры к принудительному взысканию недоимки, на которую начислены спорные пени. После истечения срока взыскания самой суммы недоимки по налогу, пени не могут рассматриваться как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Таким образом, учитывая, что судом в рамках дела о взыскании недоимки по налогам и задолженности по пени сделан вывод об утрате налоговым органом возможности взыскания недоимки в связи с истечением установленного срока взыскания, данный судебный акт является основанием для признания спорной недоимки безнадежной к взысканию и списания.

При наличии указанного судебного акта отсутствует необходимость дополнительного обращения налогоплательщика в суд с заявлением о признании безнадежной к взысканию спорной недоимки, в отношении которой судами отказано во взыскании.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

## [5.2 Восстановление ранее списанной задолженности](#пятьдва)

**Дата решения:** 28.06.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/8000@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Подпункт 4.3 пункта 1 статья 59 НК РФ

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Восстановление вышестоящим налоговым органом задолженности, ранее списанной на основании решения о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** В связи с установлением налоговым органом фактов представления налогоплательщиком (должником) бухгалтерской и налоговой отчетности, ведения финансово-хозяйственной деятельности, вышестоящим налоговым органом на основании пункта 3 статьи 31 НК РФ отменено решение налогового органа о признании безнадежной к взысканию и списании недоимки, принятое в соответствии с подпунктом 4.3 пункта 1 статьи 59 НК РФ.

**Позиция налогоплательщика:** Положениями НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах не предусмотрены основания для восстановления задолженности, признанной безнадежной к взысканию при возобновлении хозяйственной деятельности.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Инспекцией в связи с вынесением определения суда от 24.02.2020, которым возвращено заявление налогового органа о признании должника банкротом, на основании подпункта 4.3 пункта 1 статьи 59 НК РФ 15.06.2021 принято решение о признании безнадежной к взысканию и списании задолженности.

Управление в связи с установлением фактов представления налогоплательщиком бухгалтерской и налоговой отчетности, а также ведения Заявителем предпринимательской деятельности, руководствуясь пунктом 3 статьи 31 НК РФ, решением от 23.07.2021 отменило решение Инспекции от 15.06.2021.

Вместе с тем Управлением при принятии решения от 23.07.2021 не учтено следующее.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, установлен статьей 59 НК РФ и Приказом ФНС России от 02.04.2019 № ММВ-7-8/164@, положения которых не содержат основания восстановления признанной безнадежной к взысканию задолженности.

Таким образом, решение Управления
от 23.07.2021 об отмене решения Инспекции от 15.06.2021 в связи с возобновлением должником финансово-хозяйственной деятельности принято необоснованно.

Одновременно ФНС России сообщает, что указанная причина возникновения споров была выявлена как систематическая по результатам анализа материалов жалоб, рассмотренных ФНС России.

В целях устранения выявленной причины возникновения споров в Минфин России направлено письмо с законодательной инициативой о наделении налогового органа правом отмены решения о списании долга при установлении источника погашения задолженности.

Также ФНС России отмечает, что определение суда о возвращении заявления (о прекращении производства по делу) может быть пересмотрено в соответствии с пунктом 1 части 2 статьи 311 АПК РФ в случае выявления имущества должника.

Письмом ФНС России от 21.03.2019 № КЧ-5-18/656дсп до налоговых органов доведена информация о необходимости проведения мониторинга лиц, в отношении которых проведено списание задолженности в соответствии с подпунктом 4.3 пункта 1 статьи 59 НК РФ, на предмет выявления активов.

При установлении факта возобновления финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика налоговому органу надлежит подать в суд заявление в порядке статьи 311 АПК РФ.

Таким образом, в случае отмены судом по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта о возвращении заявления о признании должника банкротом, налоговый орган вправе принять меры по восстановлению задолженности, ранее списанной на законных основаниях в порядке подпункта 4.3 пункта 1 статьи 59 НК РФ, что согласуется с позицией Президиума Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в [разъяснениях «Отдельные вопросы, связанные с применением Закона о банкротстве» от 06.03.2019](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двадесять).

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

# [6.](#шесть) *[Споры по вопросу исчисления трехлетнего срока для обращения с заявлением о возврате излишне уплаченного налога](#шесть)*

## [6.1 Неуведомление о размере переплаты как основание для перерасчета срока для возврата](#шестьодин)

**Дата решения:** 17.04.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/4795@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 78 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2023)

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Отказ в возврате переплаты в связи с пропуском трехлетнего срока без учета осуществленных налоговым органом зачетов за пределами указанного срока

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Обществом в налоговый орган представлено заявление от 01.12.2022 о возврате переплаты по налогу на прибыль организаций, образовавшейся за 2014 год. Налоговый орган отказал в возврате переплаты в связи с истечением трехлетнего срока.

По мнению налогового органа, на дату подачи заявления от 01.12.2022 срок для возврата суммы излишне уплаченного налога истек, в связи с чем спорная переплата по состоянию на 01.01.2023 отражена на Едином налоговом счете Общества в разделе «Переплата свыше трех лет».

**Позиция налогоплательщика:** В период с 28.03.2018 по 28.03.2022 налоговым органом осуществлялись зачеты из спорной переплаты, образовавшейся за 2014 год, в счет погашения недоимки по налогу на прибыль организаций за налоговые периоды 2017-2021 годов.

При этом сообщения о принятых налоговым органом решениях о зачетах Обществу не направлялись.

По мнению Общества, трехлетний срок для возврата переплаты подлежит исчислению с даты последнего зачета - 28.03.2022, осуществленного налоговым органом, в связи с чем отказ в возврате неправомерен.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Налогоплательщик обратился в Инспекцию с заявлением о возврате излишне уплаченного налога.

Отказывая в возврате излишне уплаченного налога Инспекция указала, что Обществом пропущен трехлетний срок, предусмотренный статьей 78 НК РФ.

При этом Инспекцией осуществлялись зачеты из образовавшейся переплаты в счет погашения задолженности, в том числе и за пределами трехлетнего срока.

Обязанность по уплате налога считается исполненной со дня вынесения налоговым органом решения о зачете. При этом возврат или зачет суммы излишне уплаченного налога производится не более чем за три года со дня уплаты суммы налога. Кроме того, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о принятом решении о зачете (подпункт 4 пункта 3 статьи 45 НК РФ, статья 78 НК РФ).

Принимая во внимание, что при зачете налоговым органом сумм излишне уплаченного налога изменяется остаток суммы переплаты по смыслу статей 45 и 78 НК РФ, налогоплательщику должна быть направлена информация о размере зачтенной суммы и остатке переплаты.

Отсутствие таких сведений у налогоплательщика препятствует ему определиться по поводу способа использования переплаты, в том числе своевременно принять решение о реализации своего права на возврат сумм излишне уплаченного налога.

Следовательно, трехлетний срок на подачу заявления о возврате подлежит исчислению с момента получения налогоплательщиком сообщения о размере остатка суммы переплаты, рассчитанного после зачета, или со дня принятия решения о зачете.

Аналогичная позиция изложена в [кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного суда Российской Федерации от 16.06.2021 по делу № 49-КАД20-5-К6](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#дваодиннадцать).

Отказывая налогоплательщику в возврате переплаты в связи с истечением трехлетнего срока, налоговый орган самостоятельно осуществлял зачет переплаты с нарушением трехлетнего срока.

Учитывая изложенное, трехлетний срок следует исчислять в отношении остатка суммы переплаты с даты принятия решения о зачете.

Таким образом, отказ Обществу в возврате переплаты по основанию пропуска трехлетнего срока в рассматриваемых ситуациях нарушает принципы равенства и правовой определенности в части единого порядка исчисления трехлетнего срока для налогоплательщиков и налоговых органов.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

[***Рисунок 6.1***](#_Рисунок_6.1)

## [6.2 Неправомерное отражение переплаты на ЕНС в разделе «Переплата свыше трех лет»](#шестьдва)

**Дата решения:** 04.07.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/8496@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 78 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2023)

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Отражение переплаты на Едином налоговом счете в разделе «Переплата свыше трех лет» в результате неправильного исчисления трехлетнего срока

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Камеральной налоговой проверкой подтверждено право на получение налогового вычета, в связи с чем у Заявителя по НДФЛ образовалась переплата.

Ввиду отсутствия заявления о возврате налоговым органом в 2022 году в соответствии со статьей 52 НК РФ осуществлен зачет суммы излишне уплаченного налога в счет уплаты имущественных налогов.

По мнению Инспекции, срок для возврата суммы излишне уплаченного налога истек, в связи с чем спорная переплата по состоянию на 01.01.2023 отражена на Едином налоговом счете Заявителя в разделе «Переплата свыше трех лет».

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель выражает несогласие с отражением переплаты на Едином налоговом счете в разделе «Переплата свыше трех лет», поскольку указанное препятствует обращению с заявлением о возврате.

Заявитель указывает на бездействие должностных лиц налогового органа, поскольку не был уведомлен о наличии переплаты и произведенных зачетах 17.08.2022.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявителем в 2021 году представлены налоговые декларации по 3-НДФЛ за 2019, 2020 годы в которых заявлено право на возврат налога.

По результатам камеральной налоговой проверки право на возврат налога подтверждено.

Сумма налога за 2020 год возращена Заявителю.

Налог, подлежащая возврату после 01.01.2023 отражена на Едином налоговом счете в разделе «Переплата свыше трех лет».

При этом в 2022 году Инспекцией за счет налога, подлежащего возврату за 2019 год, погашена задолженность Заявителя.

Информация о проведенном зачете в адрес Заявителя не направлялась.

Обязанность по уплате налога считается исполненной со дня вынесения налоговым органом решения о зачете. При этом возврат или зачет суммы излишне уплаченного налога производится не более чем за три года со дня уплаты суммы налога. Кроме того, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о принятом решении о зачете (подпункт 4 пункт 3 статьи 45 НК РФ, статья 78 НК РФ).

Принимая во внимание, что при зачете налоговым органом сумм излишне уплаченного налога изменяется остаток суммы переплаты по смыслу статей 45 и 78 НК РФ, налогоплательщику должна быть направлена информация о размере зачтенной суммы и остатке переплаты.

Отсутствие таких сведений у Заявителя препятствует ему определиться по поводу способа использования переплаты, в том числе своевременно принять решение о реализации своего права на возврат сумм излишне уплаченного налога.

Следовательно, трехлетний срок на подачу заявления о возврате подлежит исчислению с момента получения налогоплательщиком сообщения о размере остатка суммы переплаты, рассчитанного после зачета, или со дня принятого решения о зачете.

Аналогичная позиция изложена в [кассационном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного суда Российской Федерации от 16.06.2021 по делу № 49-КАД20-5-К6](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#дваодиннадцать).

Учитывая изложенное, трехлетний срок следует исчислять в отношении остатка суммы переплаты с даты принятия решения о зачете.

Таким образом, спорная переплата неправомерно отражена на Едином налоговом счете в разделе «Переплата свыше трех лет», что препятствует обращению с заявлением о возврате.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

# [7.](#семь) *[Споры, связанные с несоблюдением налоговыми органами сроков на взыскание задолженности](#семь)*

## [7.1 Взыскание страховых взносов с нарушением сроков](#семьодин)

**Дата решения:** 31.03.2022

**Номер решения:** КЧ-4-9/3861@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 70 НК РФ

**Вид налога:** Страховые взносы

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Взыскание страховых взносов с нарушением сроков

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** Требование об уплате направлено правомерно в связи с наличием обязанности по уплате страховых взносов.

**Позиция налогоплательщика:** Налоговым органом нарушены сроки принудительного взыскания недоимки по страховым взносам за 2017 – 2019 годы.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявитель в соответствии с положениями статьи 419 НК РФ в 2017 - 2019 годах являлся плательщиком страховых взносов в фиксированном размере.

При этом Заявителем уплата страховых взносов не производилась.

01.10.2021 Инспекцией Заявителю произведено начисление страховых взносов по срокам уплаты 09.01.2018, 09.01.2019, 10.01.2020.

В связи образованием недоимки по страховым взносам за 2017-2019 годы Заявителю 05.10.2021 направлено требование об уплате.

В соответствии с пунктом 1 статьи 70 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2023) требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки.

С учетом положений статьи 432 НК РФ и позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в [Постановлении Пленума от 30.07.2013 № 57](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#тридва), днем выявления недоимки по страховым взносам за 2017 год является 09.01.2018; за 2018 год – 09.01.2019; за 2019 год – 10.01.2020.

Налоговые органы, обладающие сведениями о неуплате страховых взносов, обязаны своевременно осуществлять налоговый контроль и принимать меры, в том числе по уведомлению плательщиков страховых взносов, начислению страховых взносов в фиксированном размере и осуществлению мер принудительного взыскания.

При этом налоговым органом не осуществлен в должный срок контроль за уплатой Заявителем страховых взносов и меры принудительного взыскания налоговым органом не принимались.

Таким образом, начисление налоговым органом 01.10.2021 страховых взносов за 2017-2019 годы является необоснованным. На момент направления требования об уплате возможность взыскания страховых взносов за 2017 – 2019 годы утрачена.

Одновременно ФНС России сообщает, что в письме ФНС России от 11.07.2022 № КЧ-5-9/886дсп@ налоговым органам разъяснено, что в случаях истечения сроков взыскания по причине несвоевременного начисления страховых взносов и отражения начислений страховых взносов в карточке «Расчеты с бюджетом» жалобы налогоплательщиков подлежат удовлетворению, а начисления страховых взносов должны быть сторнированы по решению вышестоящего налогового органа.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

## [7.2. Включение в совокупную обязанность задолженности, по которой истек срок на взыскание](#семьдва)

**Дата решения:** 08.06.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/7277@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 11.3 НК РФ

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Включение в совокупную обязанность задолженности, по которой истек трехлетний срок на взыскание

**Позиция налогового органа, решение которого оспаривается:** С учетом даты поступления сведений из регистрирующих органов в отношении имущества Заявителя налоговый орган считает, что срок на осуществление мер взыскания недоимки не пропущен.

**Позиция налогоплательщика:** Требование об уплате налога направлено в адрес Заявителя с нарушением установленных НК РФ сроков взыскания, соответственно, спорная задолженность не подлежит включению в совокупную обязанность.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Из материалов жалобы следует, что у умершего налогоплательщика, наследником которого является Заявитель, за 2014-2015 годы числилась недоимка по налогу на имущество физических лиц и транспортному налогу.

Пунктом 1 статьи 70 НК РФ (в редакции, действующей до 01.01.2023) установлено, что требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки.

С момента установления смерти налогоплательщика 16.10.2017 (срок исковой давности по взысканию недоимки на указанную дату не истек) налоговым органом проводились мероприятия по установлению наследника умершего налогоплательщика и переносу задолженности на имя наследника.

24.04.2018 в налоговый орган от нотариуса поступили сведения о возникновении права собственности у Заявителя на имущество (квартира, транспортное средство) на основании свидетельств о праве на наследство.

Вместе с тем Инспекция, располагая сведениями о смерти налогоплательщика с 24.04.2018, направила в адрес Заявителя (наследника) требование об уплате только 13.01.2022, то есть с нарушением срока, установленного статьей 70 НК РФ.

Кроме того, поскольку срок взыскания указанной недоимки истек, данная недоимка в соответствии со статьей 4 Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ и подпунктом 2 пункта 7 статьи 11.3 НК РФ не подлежит учету при определении размера совокупной обязанности налогоплательщика (наследника).

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

# [8.](#восемь) *[Споры, возникающие при рассмотрении вопроса о предоставлении рассрочки](#восемь)*

## [8.1 Правовые последствия некорректно сформированного уведомления об отказе в предоставлении рассрочки](#восемьодин)

**Дата решения:** 14.07.2023, 26.07.2023, 28.07.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/8956@, КЧ-4-9/9558@, КЧ-4-9/9560@,
КЧ-4-9/9559@, КЧ-4-9/9648@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Пункт 1, 2 Постановления Правительства Российской Федерации от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах»

**Нормативно-правовой акт:** Постановление Правительства Российской Федерации от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах»

**Тема спора:** Отказ в предоставлении рассрочки по уплате страховых взносов в связи с повторной подачей заявления

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Обществом в Управление в соответствии с Постановлением № 776 представлены заявления о предоставлении рассрочки по уплате страховых взносов за 2, 3 кварталы 2022 года.

По результатам обработки заявлений в связи с техническими особенностями указанные заявления объединены и отражены в программном комплексе налогового органа как одно заявление по срокам уплаты 2, 3 кварталов 2022 года на общую сумму.

При этом заявление за период июль-сентябрь 2022 года расценено как повторное, в связи с чем в программном комплексе сформировано уведомление о непредоставлении рассрочки по срокам уплаты указанного периода.

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель выражает несогласие с данным уведомлением, поскольку заявления по каждому сроку были поданы однократно.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом поданы заявления на предоставление рассрочки по уплате страховых взносов за апрель - июнь и июль - сентябрь 2022 года.

По результатам их обработки произведено техническое объединение заявлений в связи с чем по заявлению о предоставлении рассрочки по уплате страховых взносов за июль-сентябрь 2022 года в адрес Общества направлено уведомление о непредставлении рассрочки (повторно).

При этом Заявителю предоставлена рассрочка по уплате страховых взносов, в том числе за июль-сентябрь 2022 года.

Порядок предоставления рассрочки по уплате страховых взносов за периоды 2022, 2023 годы установлен Постановлением № 776, согласно которому сроки уплаты за 2, 3 кварталы 2022 года продлены на 12 месяцев.

В соответствии с пунктом 3(1) Постановления № 776 рассрочка предоставляется по заявлению заинтересованного лица, которое подается однократно по каждому периоду.

Сумма для рассрочки определяется налоговым органом ежемесячно 27-го числа месяца, на который перенесен срок ее уплаты, как разница между суммой, на которую представляется рассрочка, и суммой, которая была зачтена в счет уплаты страховых взносов по каждому сроку уплаты или признанная единым налоговым платежом.

В рассматриваемом случае уведомление о непредоставлении рассрочки по заявлению, представленному за период июль-сентябрь 2022 года, не нарушает прав Общества, поскольку сведения о подаче данного заявления отражены в информационных ресурсах налогового органа и при наступлении очередного срока уплаты в соответствии с пунктом 3(1) Постановления № 776 будет осуществляться проверка на наличие оснований для предоставления рассрочки.

О факте предоставления рассрочки Общество было уведомлено.

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

## [8.2 Злоупотребление правом на предоставление рассрочки](#восемьдва)

**Дата решения:** 28.07.2023

**Номер решения:** КЧ-4-9/9647@, КЧ-4-9/9649@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Пункт 1, 2 Постановления Правительства Российской Федерации от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах»

**Нормативно-правовой акт:** Постановление Правительства Российской Федерации от 29.04.2022 № 776 «Об изменении сроков уплаты страховых взносов в 2022, 2023 годах»

**Тема спора:** Отказ в предоставлении рассрочки по уплате страховых взносов в связи с отсутствием задолженности по сроку уплаты

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** У Общества отсутствует недоимка, в отношении которой может быть предоставлена рассрочка.

**Позиция налогоплательщика:** Право на предоставление рассрочки по уплате страховых взносов за 2, 3 квартал 2022 года, предусмотрено Постановлением № 776, и не зависит от наличия задолженности.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом в Управление в соответствии с Постановлением № 776 представлены заявления о предоставлении рассрочки по уплате страховых взносов за 2, 3 кварталы 2022 года.

В ходе рассмотрения заявлений Общества и анализа обязательств по уплате страховых взносов по сроку уплаты 29.05.2023 установлено, что недоимка по указанному сроку отсутствует ввиду уплаты Заявителем страховых взносов в 2022 году, в связи с чем сформировано и направлено уведомление о непредоставлении рассрочки по сроку уплаты 29.05.2023.

Порядок предоставления рассрочки по уплате страховых взносов за 2022, 2023 годы установлен Постановлением № 776, согласно которому сроки уплаты за 2, 3 кварталы 2022 года продлены на 12 месяцев.

В соответствии с пунктом 3(1) Постановления № 776 сумма для рассрочки определяется налоговым органом ежемесячно 27-го числа месяца, на который перенесен срок ее уплаты, как разница между суммой, на которую представляется рассрочка, и суммой, которая была зачтена в счет уплаты страховых взносов по каждому сроку уплаты или признанная единым налоговым платежом.

Поскольку по сроку 29.05.2023 недоимка по уплате страховых взносов отсутствовала ввиду уплаты Заявителем страховых взносов уведомление о непредоставлении рассрочки по указанному сроку уплаты сформировано правомерно.

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

# [9.](#девять) *[Определение даты вступления в силу решения по результатам налоговой проверки](#девять)*

**Дата решения:** 02.08.2023

**Номер решения**: БВ-4-9/9916@

**Налоговый орган, вынесший решение**: Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта**: Пункт 9 статьи 101 НК РФ

**Вид налога**: нет

**Нормативно-правовой акт**: Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора**: Определение срока вступления в силу решения, принятого по результатам налоговой проверки

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется**: Инспекция вручила Обществу решение по налоговой проверке 13.02.2023.

С учетом даты вручения указанного решения, срок для подачи апелляционной жалобы истекал 13.03.2023. Жалоба по почте направлена 14.03.2023, то есть после дня вступления в силу решения.

Таким образом, Жалоба подана на вступившее в силу решение.

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

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

Учитывая изложенное, срок для подачи апелляционной жалобы, который начал течь 14.02.2023, то есть на следующий день после получения Обществом решения по налоговой проверке, соответственно истекает 14.03.2023. Месяц со дня вручения решения по налоговой проверке с учетом правил исчисления сроков, предусмотренных статьей 6.1 НК РФ, истек в 24 часа 00 минут 14.03.2023, соответственно, решение по налоговой проверке должно было вступить в силу 15.03.2023.

Таким образом, жалоба является апелляционной.

**Правовая позиция высшего налогового органа, принявшего решение по жалобе**:

Решение по результатам налоговой проверки получено 13.02.2023.

Апелляционная жалоба подана в вышестоящий налоговый орган 14.03.2023.

С учетом пунктов 1, 2, 5 статьи 6.1 НК РФ и пункта 9 статьи 101 НК РФ моментом начала течения срока на вступление в силу решения по налоговой проверке является 14.02.2023 – следующий день после вручения решения.

Таким образом, апелляционную жалобу Общество могло подать до 14.03.2023 (включительно), так как решение по налоговой проверке вступает в силу 15.03.2023.

Следовательно, жалоба Общества, поданная 14.03.2023, является апелляционной.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

# [10.](#десять) *[Ответы на актуальные вопросы, возникающие при администрировании НДФЛ](#десять)*

## [10.1 Порядок предоставления имущественного налогового вычета по статье 220 НК РФ](#десятьодин)

**Дата решения:** 27.02.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/2189@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 220 НК РФ

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Порядок предоставления имущественного налогового вычета после внесения изменения Федеральным законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ
(далее - Закон от 23.07.2013 № 212-ФЗ) в статью 220 НК РФ, предусматривающего возможность получения остатка имущественного налогового вычета в будущем до полного его использования (2 000 000 рублей) по иному объекту недвижимости

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Налоговый орган отказал налогоплательщику в предоставлении имущественного налогового вычета по НДФЛ за 2020 год в связи с приобретением квартиры № 2 и, соответственно, в возврате НДФЛ за указанный период, поскольку ранее налогоплательщик воспользовался имущественным налоговым вычетом по объекту недвижимости (квартира № 1), приобретенному до 01.01.2014, а повторное предоставление имущественного вычета законодательством не допускается.

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель указывает, что право на получение имущественного налогового вычета по квартире № 1 реализовано им в 2014 году путем подачи налоговой декларации по НДФЛ за 2013 год.

В этой связи налогоплательщик полагает, что в правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета он вступил после начала действия новой редакции статьи 220 Кодекса (после 01.01.2014), предусматривающей возможность получения остатка имущественного налогового вычета в будущем до полного его использования (2 000 000 рублей) по второму приобретенному объекту недвижимости.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявитель представил налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ за 2020 год в которой отразил право на имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры № 2.

При этом ранее в 2014 году Заявителем представлялась налоговая декларации по форме 3-НДФЛ за 2013 год в которой заявлялся имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры № 1 и суммой имущественного налогового вычета менее 2 000 000 рублей.

Подпунктом 1 пункта 3 статьи 220 Кодекса (в редакции Закона
от 23.07.2013 № 212-ФЗ) предусмотрено, что имущественный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации одного или нескольких объектов имущества, указанного в подпункте 3 пункта 1 статьи 220 Кодекса, не превышающем 2 000 000 рублей.

Пунктом 2 статьи 2 Закона от 23.07.2013 № 212-ФЗ предусмотрено, что положения статьи 220 Кодекса (в редакции Закона от 23.07.2013 № 212-ФЗ) применяются к правоотношениям по предоставлению имущественного налогового вычета, возникшим после дня вступления в силу Закона от 23.07.2013 № 212-ФЗ (01.01.2014).

Исходя из изложенного, Законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ устранен запрет на кратность обращения для реализации права на имущественный налоговый вычет, в связи с чем количество обращений стало ограничено пределами максимально допустимой суммы налогового вычета в размере 2 000 000 рублей.

При этом такой запрет устранен в отношении правоотношений по предоставлению имущественного налогового вычета, возникших с 01.01.2014, то есть с момента представления налоговой декларации.

Внесение Законом от 23.07.2013 № 212-ФЗ указанного изменения в статью 220 Кодекса обусловлено переходом от принципа предоставления имущественного налогового вычета применительно к приобретаемому имуществу к принципу предоставления такого вычета налогоплательщику, что следует из [Пояснительной записки к проекту федерального закона «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#пятьодин).

Согласно [Кассационному определению Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации
от 22.09.2021 № 2-КАД21-6-К3](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двадвенадцать) Законом № 212-ФЗ расширены права налогоплательщиков в связи с получением ими имущественного налогового вычета, в том числе налогоплательщикам предоставлена возможность получения остатка имущественного налогового вычета в случае, если ранее такой вычет был предоставлен им не в полном размере.

В свою очередь, возникновение правоотношений по предоставлению имущественного налогового вычета связано исключительно с моментом подачи налогоплательщиком в налоговый орган письменного заявления и документов, подтверждающих факт несения расходов.

Имущественный налоговый вычет в связи с приобретением квартиры № 1 был заявлен налогоплательщиком впервые в 2014 году путем подачи налоговой декларации за 2013 год.

Следовательно, в правоотношения по предоставлению имущественного налогового вычета налогоплательщик вступил после начала действия (с 01.01.2014) новой редакции статьи 220 Кодекса, предусматривающей возможность получения остатка имущественного налогового вычета в будущем.

Таким образом, вывод налогового органа о неправомерном заявлении налогоплательщиком имущественного налогового вычета в связи с приобретением квартиры № 2 являются необоснованным.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена в указанной части.

## [10.2 Предоставление имущественного налогового вычета по расходам на строительство и отделку жилого дома](#десятьдва)

**Дата решения:** 31.03.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/4559@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 220 НК РФ

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Особенности предоставления имущественного налогового вычета по расходам на строительство и отделку жилого дома, произведенным после регистрации права собственности на такой жилой дом

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Налогоплательщик не имеет права на получение имущественного налогового вычета по расходам на строительство жилого дома, поскольку указанные расходы произведены им после регистрации права собственности на такой жилой дом.

Также у данного налогоплательщика отсутствует право на имущественный налоговый вычет по расходам на отделку этого жилого дома в связи с непредоставлением ему имущественного налогового вычета по расходам на строительство жилого дома.

**Позиция налогоплательщика:** Налогоплательщик считает, что вправе воспользоваться имущественным налоговым вычетом по расходам на строительство и отделку жилого дома, которые понесены им после регистрации права собственности на данный жилой дом.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

На основании декларации об объекте недвижимого имущества от 26.05.2014 (далее – Декларация от 26.05.2014) за Заявителем с 09.06.2014 зарегистрировано право собственности на жилой дом.

При этом Заявителем в налоговый орган представлены налоговые декларации за 2019-2021 годы, в которых заявлен имущественный налоговый вычет по расходам на новое строительство и отделку вышеуказанного жилого дома за 2019-2021 годы.

В силу подпункта 3 пункта 3 статьи 220 НК РФ в фактические расходы на новое строительство жилого дома могут включаться расходы, в том числе связанные с работами или услугами по строительству и отделке дома, на приобретение строительных и отделочных материалов, а также на подключение к сетям электро-, водо- и газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо- и газоснабжения, и канализации (далее – инженерные коммуникации).

В соответствии с подпунктом 6 пункта 3 статьи 220 НК РФ для подтверждения права на имущественный налоговый вычет при строительстве жилого дома налогоплательщик представляет в налоговый орган, в том числе документы, подтверждающие его право собственности на данный жилой дом.

Согласно пункту 13 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации строительство – создание зданий, строений, сооружений.

В силу пункта 1 статьи 25.3 Федерального закона от 21.07.1997
№ 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон № 122-ФЗ), действовавшего в 2014 году, основаниями для государственной регистрации права собственности на создаваемый или созданный объект недвижимого имущества, если для строительства, реконструкции такого объекта недвижимого имущества в соответствии с законодательством Российской Федерации не требуется выдачи разрешения на строительство, являются документы, подтверждающие факт создания такого объекта недвижимого имущества и содержащие его описание, а также правоустанавливающий документ на земельный участок, на котором расположен такой объект недвижимого имущества.

Пунктом 3 статьи 25.3 Закона № 122-ФЗ предусмотрено, что документом, подтверждающим факт создания объекта недвижимого имущества на предназначенном для ведения садоводства земельном участке и содержащим описание такого объекта недвижимого имущества, является декларация об объекте недвижимого имущества.

В свою очередь, Верховный Суд Российской Федерации в [решении
от 20.05.2015 № АКПИ15-439](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#дватринадцать) указал, что, предусматривая упрощенный порядок для оформления прав граждан на объекты недвижимого имущества, указанные в пункте 3 статьи 25.3 Закона № 122-ФЗ, федеральный законодатель исходил из возможности легализации уже созданных объектов.

Форма декларации об объекте недвижимого имущества утверждена приказом Министерства экономического развития Российской Федерации от 03.11.2009 № 447 и предусматривает отражение в ней вида (названия) объекта, которые конкретизированы в пунктах 2.1 (здание: дом, гараж, иное здание) и 2.2 (сооружение).

На основании вышеизложенного в соответствии со статьей 220 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в виде расходов, связанных с работами или услугами по строительству жилого дома, а также на приобретение строительных материалов, которые понесены им только в налоговых периодах до даты завершения создания строения (жилого дома), а именно – подачи декларации об объекте недвижимого имущества.

Следовательно, в силу положений вышеуказанных нормативных актов подача Декларации от 26.05.2014 свидетельствует об окончании строительства Заявителем жилого дома в 2014 году, и, как следствие, о наличии у него права на получение имущественного налогового вычета по НДФЛ по расходам, связанным с работами или услугами по строительству, а также на приобретение строительных материалов, понесенным до даты подачи Декларации от 26.05.2014.

Налогоплательщиком в налоговой декларации по НДФЛ за 2019 год в составе имущественного налогового вычета заявлены расходы на новое строительство жилого дома в сумме 1 293 074 рубля, в том числе на изготовление и сбор деревянного сруба на сумму 1 180 240 рублей, понесенные на основании договора от 10.09.2019.

С учетом вышеизложенного ФНС России считает, что указанные расходы на сумму 1 180 240 рублей не подлежат включению Заявителем в состав имущественного налогового вычета по НДФЛ за 2019 год по расходам на новое строительство жилого дома.

Положения статьи 220 НК РФ не ограничивают право налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета по расходам, связанным с работами или услугами по отделке дома, на приобретение отделочных материалов и на инженерные коммуникации, которые понесены им после завершения строительства жилого дома.

Вместе с тем, представленные Заявителем платежные документы, а также опись, содержащая совокупный перечень понесенных расходов, не позволяют определить, к какой категории расходов относятся понесенные затраты.

Таким образом, не представляется возможным сделать вывод о правомерности включения заявленных расходов в имущественный налоговый вычет как не связанных со строительством жилого дома.

Решением ФНС России жалоба Заявителя оставлена без удовлетворения.

## [10.3 Определение дохода от продажи объекта недвижимости, если в едином договоре купли-продажи не выделена стоимость каждого объекта](#десятьтри)

**Дата решения:** 10.02.2023

**Номер решения:** КЧ-3-9/1860@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 214.10 НК РФ, статья 229 НК РФ, статья 217.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Особенности определения в целях НДФЛ дохода от продажи отдельного объекта недвижимого имущества, если в едином договоре купли-продажи не выделена стоимость каждого проданного объекта недвижимости

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Инспекцией доначислен НДФЛ от продажи земельного участка, исходя из совокупной цены жилого дома и земельного участка, отраженной в договоре купли-продажи. При этом дом находился в собственности Заявителя более минимального предельного срока владения.

**Позиция налогоплательщика**: Заявитель считает, что доход от продажи земельного участка не подлежит включению в налоговую базу для исчисления НДФЛ, поскольку данный земельный участок находился в его собственности более 5 лет.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявитель и его супруга продали находящиеся у них на праве общей совместной собственности земельный участок, зарегистрированный за ними с 2020 года, и находящийся на нем жилой дом, зарегистрированный за ними с 2001 года, за 1 000 000 рублей без выделения стоимости каждого проданного объекта.

В соответствии с пунктом 2 статьи 214.10 НК РФ в случае, если доходы налогоплательщика от продажи объекта недвижимого имущества меньше, чем кадастровая стоимость этого объекта, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на проданный объект недвижимого имущества (в случае образования этого объекта недвижимого имущества в течение налогового периода – кадастровая стоимость этого объекта недвижимого имущества, определенная на дату его постановки на государственный кадастровый учет), умноженная на понижающий коэффициент 0,7, в целях налогообложения доходы налогоплательщика от продажи этого объекта недвижимого имущества принимаются равными умноженной на понижающий коэффициент 0,7 соответствующей кадастровой стоимости этого объекта недвижимого имущества.

Налоговым органом сумма дохода от продажи земельного участка в отношении Заявителя и его супруги определена с учетом пункта 5 статьи 214.10 НК РФ в равных долях в размере 500 000 рублей.

Поскольку доход Заявителя фактически включает в себя, в том числе доход, полученный от продажи жилого дома (дом находился в собственности более 5 лет), а в договоре стоимость каждого из объектов недвижимости не выделена, то доход от продажи земельного участка возможно определить в порядке, установленном статьей 214.10 НК РФ, то есть исходя из его кадастровой стоимости.

В связи с тем, что сумма дохода от продажи земельного участка, определенная в порядке, установленном статьей 214.10 НК РФ, меньше суммы имущественного налогового вычета (1 000 000 рублей), сумма НДФЛ к уплате составит 0 рублей.

При этом Заявитель в соответствии с пунктом 3 статьи 228, пунктом 1 статьи 229 НК РФ не освобожден в рассматриваемом случае от представления налоговой декларации по НДФЛ за 2020 год.

Решением ФНС России жалоба Заявителя в указанной части удовлетворена.

## [10.4 Определение налоговой базы при совершении операций с ценными бумагами через брокеров](#десятьчетыре)

**Дата решения:** 10.02.2023

**Номер решения:** КЧ-3-9/1872@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статья 214.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами при совершении операций с ценными бумагами через нескольких брокеров

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Полученный у брокера отрицательный финансовый результат от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, признается убытком, который с учетом пункта 16 статьи 214.1 НК РФ может быть учтен Заявителем в будущих налоговых периодах, следующих за периодом получения убытка.

**Позиция налогоплательщика:** Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, уменьшает финансовый результат, полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций.

В этой связи Заявителем в налоговой декларации отражено сальдирование положительного и отрицательного финансовых результатов, полученных по операциям с ценными бумагами у разных брокеров по итогам года.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявителем представлена уточенная налоговая декларация по
форме 3-НДФЛ в которой отражен доход, полученные от операций с ценными бумагами и с производными финансовыми инструментами.

В уточенной налоговой декларации Заявитель скорректировал сумму полученного дохода от операций с ценными бумагами, полученных у Брокера № 1, на сумму убытка, полученного у Брокера № 2.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитываются доходы, полученные по операциям, указанным в подпунктах 1-5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, в том числе по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Исходя из пункта 12 статьи 214.1 Кодекса, финансовый результат по операциям с ценными бумагами определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов.

Финансовый результат определяется по каждой операции и по каждой совокупности операций, указанных соответственно в подпунктах 1-5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ по окончании налогового периода.

При этом отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с ценными бумагами, уменьшает финансовый результат, полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций.

Отрицательный финансовый результат по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 1-5 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, признается убытком.

В соответствии с пунктом 14 статьи 214.1 НК РФ налоговой базой по операциям с ценными бумагами признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период.

Налоговая база по каждой совокупности операций, указанных в подпунктах 1-4 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, определяется отдельно.

Согласно пункту 16 статьи 214.1 НК РФ налогоплательщики, получившие убытки в предыдущих налоговых периодах по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, вправе уменьшить налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, соответственно в текущем налоговом периоде на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущие периоды).

В силу вышеуказанных положений статьи 214.1 НК РФ при определении налоговой базы по доходам по операциям с ценными бумагами учитывается положительный финансовый результат по совокупности операций, указанных, в том числе в подпункте 1 пункта 1 статьи 214.1 НК РФ, - операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Таким образом, налоговая база в отношении операций с ценными бумагами, осуществленных разными брокерами, определяется исходя из положительного финансового результата, полученного в результате совершения ими совокупности соответствующих операций.

При этом в случае получения отрицательного финансового результата по указанной совокупности операций такой результат не образует налоговую базу и признается убытком, учитываемым в соответствии с пунктом 16 статьи 214.1 НК РФ.

С учетом изложенного финансовый результат по совокупности операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, совершенных несколькими брокерами, определяется исходя из совокупности финансовых результатов, полученных каждым брокером в отдельности.

В случае получения указанными брокерами отрицательного финансового результата по совокупности операций с ценными бумагами за налоговый период, налоговая база за данный налоговый период у налогоплательщика отсутствует.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

## [10.5 Исчисление срока владения объектом недвижимости при приобретении (получении) доли в праве собственности](#десятьпять)

**Дата решения:** 27.03.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/3605@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 217, статья 217.1

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Порядок определения даты начала исчисления срока владения объектом недвижимости для целей определения наличия обязательств налогоплательщика по уплате НДФЛ в случае приобретения им доли в праве собственности на имущество, принадлежащей другому участнику

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Заявителем неверно определен срок владения. По мнению УФНС России по субъекту, срок владения заявителем 1/3 доли квартиры, проданной в 2020 году, исчисляется с 28.12.2018 - с даты регистрации полученной в дар от матери 1/3 доли квартиры. В этой связи владение Заявителем указанным имуществом составило менее минимального предельного срока.

**Позиция налогоплательщика:** По мнению Заявителя, обязанность по декларированию дохода от продажи 1/3 доли квартиры у него отсутствует, поскольку им соблюден минимальный предельный срок владения, который исчисляется с момента совершения первой сделки с недвижимостью (с даты первоначальной регистрации его супругой права собственности на доли объекта недвижимости), а именно с 24.07.2014.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В июле 2014 года супруга Заявителя на основании двух договоров купли-продажи приобрела 2/3 доли в праве собственности на объект недвижимого имущества - квартиру.

В декабре 2018 года Заявитель получил в дар от своей матери 1/3 доли в праве собственности на указанную квартиру.

При разводе и разделе совместно нажитого имущества (2/3 доли) по решению суда 1/3 доли супруги в спорной квартире была признана собственностью Заявителя.

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 ГК РФ и пунктом 1
статьи 34 СК РФ имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, если договором между ними не установлен иной режим этого имущества. При этом не имеет значения, на имя кого из супругов оформлено такое имущество, а также кем из них вносились деньги при его приобретении.

Пунктом 1 статьи 244 ГК РФ установлено, что имущество, находящееся в собственности двух или нескольких лиц, принадлежит им на праве общей собственности.

Согласно пункту 2 статьи 244 ГК РФ имущество может находиться в общей собственности с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) или без определения таких долей (совместная собственность).

При регистрации права общей долевой собственности запись о праве каждого участника долевой собственности идентифицируется одним номером государственной регистрации (пункт 40 Правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации
от 18.02.1998 № 219).

В соответствии со статьей 5 Федерального закона от 24.07.2007
№ 221-ФЗ «О кадастровой деятельности» кадастровый номер присваивается только объекту недвижимости в целом.

В свою очередь, согласно приказу Министерства экономического развития Российской Федерации от 24.11.2015 № 877 «Об утверждении порядка кадастрового деления территории Российской Федерации, порядка присвоения объектам недвижимости кадастровых номеров, номеров регистрации, реестровых номеров границ», кадастровый номер присваивается каждому объекту недвижимости, сведения о котором вносятся в ЕГРН.

Следовательно, у участников долевой собственности объектом права собственности выступает не доля в праве общей собственности на имущество, а само имущество в целом.

При этом, получая по договору дарения долю в праве собственности на имущество, принадлежащую другому участнику, собственник увеличивает объем своих прав в указанном имуществе, однако объект права собственности остается прежним.

Получение по договору дарения собственником доли в праве общей долевой собственности на имущество предоставляет ему возможность увеличить объем прав на свой объект, а не приобрести права на чужую вещь.

Кроме того, в силу статьи 235 ГК РФ изменение состава собственников, в том числе переход имущества к одному из участников общей собственности, не влечет для этого лица прекращения прав собственности на указанное имущество.

Таким образом, моментом возникновения права собственности у участника общей долевой собственности на квартиру является не дата перерегистрации права собственности в связи с изменением состава собственников данной квартиры и размера их долей, а момент первоначальной государственной регистрации права собственности на указанную квартиру.

Поскольку приобретенные супругой заявителя 2/3 доли в праве собственности на квартиру признаются совместно нажитым имуществом, получение налогоплательщиком в дар от своей матери 1/3 доли в данной квартире не влечет для этого лица прекращения права собственности на квартиру, а приводит к увеличению его доли в праве общей долевой собственности.

Следовательно, минимальный предельный срок владения Заявителем квартирой необходимо исчислять с даты первичной государственной регистрации права собственности на объект недвижимости, то есть с 24.07.2014.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

## [10.6 Определение приватизации для применения подпункта 2 пункта 3 статьи 217.1 НК РФ](#десятьшесть)

**Дата решения:** 14.07.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/9202@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 217.1 НК РФ

**Вид налога:** Налог на доходы физических лиц

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Исчисление минимального предельного срока владения земельным участком в случае получения его в собственность бесплатно из постоянного пользования для определения наличия оснований с целью освобождения от НДФЛ доходов, полученных от его продажи

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Период владения налогоплательщиком земельным участком, полученным в собственность бесплатно из постоянного пользования, должен исчисляться с 13.05.2016 (со дня внесения соответствующей записи в государственный реестр) по 09.09.2020 в связи с его продажей по договору купли-продажи от 31.08.2020.

В свою очередь, на основании статьи 1 Федерального закона
от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества» (далее – Закон № 178-ФЗ) под приватизацией муниципального имущества понимается возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности муниципальных образований, в собственность физических лиц.

Таким образом, бесплатная передача муниципального земельного участка в собственность физического лица не является приватизацией и, как следствие, на такой земельный участок не распространяются положения подпункта 2 пункта 3 статьи 217.1 НК РФ.

Следовательно, исходя из соответствующих записей в Едином государственном реестре недвижимости, налогоплательщик владел земельным участком менее минимального предельного срока (5 лет), установленного статьей 217.1 НК РФ, и его доходы от продажи данного земельного участка подлежат обложению НДФЛ.

**Позиция налогоплательщика:** Заявитель освобожден от уплаты НДФЛ, поскольку земельный участок приобретен в собственность в результате приватизации. Соответственно, минимальный предельный срок владения данным объектом недвижимости составляет более 3-х лет.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявителем в проверяемом периоде продан земельный участок, полученный бесплатно от Администрации муниципального образования.

Указанный земельный участок находился в собственности Заявителя менее 5 лет.

Подпунктом 2 пункта 3 статьи 217.1 НК РФ предусмотрено, что минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года для объектов недвижимого имущества, право собственности на которые получено налогоплательщиком в результате приватизации.

Следовательно, если недвижимое имущество приобретено Заявителем в собственность в результате приватизации, то в случае нахождения такого недвижимого имущества в собственности более трех лет, доходы от его продажи не подлежат обложению НДФЛ.

На основании абзаца первого статьи 217 ГК РФ имущество, находящееся в государственной или муниципальной собственности, может быть передано его собственником в собственность граждан и юридических лиц в порядке, предусмотренном законами о приватизации государственного и муниципального имущества.

Таким образом, под приватизацией понимается приобретение, в частности, гражданами в собственность государственного и муниципального имущества.

В силу пункта 2 статьи 15 ЗК РФ земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, могут быть предоставлены в собственность граждан.

Правоотношения, возникающие по поводу использования и приобретения прав на земельные участки, располагающиеся на территории садоводческих и огороднических объединений, регулируются Федеральным законом от 15.04.1998 № 66-ФЗ (далее - Закон № 66-ФЗ).

Согласно пункту 3 статьи 14 Закона № 66-ФЗ земельные участки, образованные в соответствии с проектом межевания территории из земельного участка, предоставленного садоводческому, огородническому или дачному некоммерческому объединению, предоставляются членам такого объединения в соответствии с распределением образованных или образуемых земельных участков в собственность или аренду без проведения торгов в порядке, установленном ЗК РФ.

При этом Федеральным законом от 23.06.2014 № 171-ФЗ «О внесении изменений в Земельный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в Федеральный закон
от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 137-ФЗ) была введена норма, предусматривающая порядок бесплатной передачи до 31.12.2020 без проведения торгов земельных участков, предназначенных для ведения садоводства, огородничества или дачного хозяйства, в собственность членам садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого объединения (пункт 2.7 статьи 3 Закона № 137-ФЗ).

Согласно пунктам 2.8 и 2.10 статьи 3 Закона № 137-ФЗ в случае, предусмотренном пунктом 2.7 статьи 3 Закона № 137-ФЗ, предоставление земельного участка членам садоводческого, огороднического или дачного некоммерческого объединения в собственность осуществляется на основании решения исполнительного органа государственной власти или органа местного самоуправления о предоставлении в собственность земельного участка.

Заявителем с жалобой представлены Постановление администрации муниципального образования (далее – Администрация) от 22.01.2016, чертеж границ земельного участка, акт приема-передачи земельного участка от 03.03.2016.

Согласно указанному постановлению в соответствии с положениями статьи 3 Закона № 137-ФЗ и Законом № 66-ФЗ, а также на основании заявления Заявителя и ходатайства правления садоводческого некоммерческого товарищества (далее – СНТ) «О приватизации земельного участка на имя заявителя» Заявителю как члену СНТ предоставлен в собственность бесплатно из постоянного пользования земельный участок, расположенный на территории СНТ, для садоводства и огородничества.

В свою очередь, в соответствии с актом приема-передачи от 03.03.2016 Администрация передала указанный земельный участок в собственность налогоплательщику (члену СНТ).

Таким образом, в рассматриваемом случае в соответствии с положениями Законов № 137-ФЗ и № 66-ФЗ состоялся переход к Заявителю права собственности на муниципальное имущество в виде земельного участка.

С учетом статьи 217 ГК РФ ФНС России признала указанный переход права собственности приватизацией.

В этой связи на основании положений подпункта 2 пункта 3 статьи 217.1 НК РФ в отношении земельного участка распространяется минимальный предельный срок владения - 3 года.

Следовательно, Заявитель освобожден от уплаты НДФЛ с дохода, полученного от продажи земельного участка, поскольку срок владения данным земельным участком составил более 3-х лет.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

# *[11. Обложение транспортным налогом испытательных транспортных средств](#одиннадцать)*

**Дата решения:** 27.01.2023

**Номер решения:** КЧ-4-9/918@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 85 НК РФ, статья 357 НК РФ, статья 358 НК РФ

**Вид налога:** Транспортный налог

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Признание автомобилей, используемых для проведения лабораторно-дорожных и сертификационных испытаний, объектом обложения транспортным налогом

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Испытательные транспортные средства относятся к транспортным средствам, подлежащим государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Поскольку спорные транспортные средства зарегистрированы за Обществом (на основании информации, представленной ГИБДД в соответствии со статьей 85 НК РФ), транспортный налог на указанные транспортные средства исчислен правомерно.

**Позиция налогоплательщика:** Общество считает, что исчисление транспортного налога неправомерно, поскольку транспортные средства, использовались для проведения лабораторно-дорожных работ и сертификационных испытаний узлов и агрегатов на основании информации о государственных регистрационных знаках, выданных Заявителю, без привязки к конкретному транспортному средству.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В собственности Общества находятся транспортные средства, которые использовались для проведения лабораторно-дорожных работ и сертификационных испытаний узлов и агрегатов на основании информации о государственных регистрационных знаках.

Из положений статьи 6 Федерального закона от 03.08.2018 № 283-ФЗ «О государственной регистрации транспортных средств в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» следует, что государственному учету подлежат транспортные средства, в том числе транспортные средства, являющиеся опытными (испытательными) образцами.

В соответствии с пунктом 32 Правил государственной регистрации транспортных средств в регистрационных подразделениях Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.12.2019 № 1764, испытательное транспортное средство регистрируется за его изготовителем (производителем), указанным в программе испытаний. Таким образом, испытательные транспортные средства относятся к транспортным средствам, подлежащим государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Следовательно, если в отношении испытательных транспортных средств осуществлена государственная регистрация, то они признаются объектом налогообложения по транспортному налогу.

В свою очередь, налоговые органы являются пользователями сведений о характеристиках транспортных средств и не уполномочены самостоятельно их определять.

В этой связи действия должностных лиц Инспекции по исчислению Заявителю транспортного налога на испытательные транспортные средства, сведения о которых представлены регистрирующим органом в установленном порядке, являются правомерными.

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

# [12.](#двенадцать) *[Непредставление НКО расчета по страховым взносам в установленный срок](#двенадцать)*

**Дата решения:** 11.04.2023

**Номер решения:** БВ-2-9/393@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 419 НК РФ, статья 431 НК РФ, статья 111 НК РФ

**Вид налога:** Страховые взносы

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Представление некоммерческой организацией расчета по страховым взносам. Признание установленных обстоятельств исключающими вину в совершении налогового правонарушения, выразившегося в непредставлении такого расчета в установленный законом срок

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Профсоюзом 25.02.2022 в налоговый орган на бумажном носителе (нарочно) представлен расчет по страховым взносам за 2021 год, содержащий персонифицированные сведения о застрахованном лице – председателе организации 1954 года рождения.

Поскольку указанный расчет представлен Профсоюзом с нарушением установленного статьей 431 НК РФ срока (31.01.2022), Инспекцией вынесено решение, на основании которого Организация привлечена к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 НК РФ.

**Позиция налогоплательщика:** Налогоплательщик считает, что Профсоюз хозяйственную деятельность не ведет, сотрудниками являются исключительно волонтеры, которым заработная плата не выплачивается.

В этой связи Профсоюзом считает допустимым непредставление в налоговый орган ежеквартальных расчетов по страховым взносам.

Профсоюзом также отмечает, что расчет по страховым взносам за 2021 год представлен в Инспекцию с нарушением установленного срока ввиду соблюдения требований Президента Российской Федерации и Указов Мэра Москвы об ограничении передвижения и самоизоляции в целях борьбы с распространением новой коронавирусной инфекции.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Профсоюзом представлен расчет по страховым взносам за 2021 год с нарушением срока.

Единственным застрахованным лицом являлся председатель профсоюза 1954 года рождения.

Представление расчета по страховым взносам с нарушением срока связано с действовавшими ограничительными мерами.

Председатели профсоюзов являются застрахованными лицами, а профсоюзы являются страхователями по обязательному социальному страхованию и плательщиками страховых взносов на основании положений подпункта 1 пункта 1 статьи 419 НК РФ.

Представляя расчеты по страховым взносам с нулевыми показателями, плательщик заявляет в налоговый орган об отсутствии в конкретном отчетном периоде выплат и вознаграждений в пользу физических лиц, являющихся объектом обложения страховыми взносами, и, соответственно, об отсутствии сумм страховых взносов, подлежащих уплате за этот же отчетный период.

В свою очередь, представляемые расчеты по страховым взносам с нулевыми показателями позволяют налоговым органам отделить плательщиков, не производящих в конкретном отчетном периоде выплат и иных вознаграждений физическим лицам и не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, от плательщиков, которые нарушают установленный Кодексом срок для представления расчетов по страховым взносам.

Таким образом, Профсоюзы не освобождены от обязанности представлять в установленные законом сроки расчеты по страховым взносам.

Вместе с тем в соответствии с подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2 статьи 111 НК РФ обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются иные обстоятельства, которые могут быть признаны налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения. При наличии данных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно пункту 37 Указа Мэра Москвы от 08.06.2020 № 68-УМ «Об этапах снятия ограничений, установленных в связи с введением режима повышенной готовности» в редакции Указа Мэра Москвы от 18.01.2022 № 2-УМ (далее – Указ № 68-УМ) в период с 25.10.2021 по 01.04.2022 включительно на территории г. Москвы возобновляется необходимость для граждан в возрасте старше 60 лет, а также граждан, имеющих заболевания, перечень которых определен Департаментом здравоохранения города Москвы, не покидать место проживания (пребывания), в том числе жилые и садовые дома, за исключением отдельных случаев.

Следовательно, поскольку в данном случае возраст председателя Профсоюза старше 60 лет, соблюдение данным физическим лицом ограничений, предусмотренных пунктом 37 Указа № 68-УМ, признано в качестве обстоятельства, исключающего вину Профсоюза в совершении налогового правонарушения, выразившегося в непредставлении в установленный срок в налоговый орган расчета по страховым взносам за 2021 год.

Решением ФНС России жалоба Профсоюза удовлетворена.

# [13.](#тринадцать) *[Жалобы по специальным налоговым режимам](#тринадцать)*

## [13.1 Перерасчет уплаченного при ПСН налога в случае изменении адреса](#тринадцатьодин)

**Дата решения:** 10.02.2023

**Номер решения:** КЧ-3-9/1960@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статьи 346.43, 346.51, 346.45 НК РФ

**Вид налога:** Патентная система налогообложения (далее – ПСН)

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Перерасчет налога, уплаченного в связи с применением ПСН, при изменении адреса места деятельности ИП

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Осуществление перерасчета налога, уплаченного за патент, возможно только на основании заявления налогоплательщика о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ПСН, по форме, утвержденной приказом ФНС России от 04.12.2020
№ КЧ-7-3/882@ «Об утверждении форм документов для применения патентной системы налогообложения» (далее - приказ ФНС России
от 04.12.2020 № КЧ-7-3/882@).

При этом поданное в налоговый орган заявление в свободной форме об уменьшении суммы налога, уплаченного в связи с применением ПСН, по причине прекращения аренды по адресу места деятельности Заявителя не является основанием для перерасчета такого налога.

**Позиция налогоплательщика:** Перерасчет налога, уплаченного в связи с применением ПСН, должен осуществляться на основании заявления в свободной форме, так как предпринимательская деятельность при изменении адреса места ее ведения не прекращалась.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Заявителю выдан патент № 1 на право применения ПСН в отношении розничной торговли по адресу № 1 на период с 01.07.2022 по 30.09.2022.

Вместе с тем, в связи с прекращением 15.09.2022 срока действия договора аренды помещения по адресу № 1 Заявителем в Инспекции получен патент № 2 на право применения ПСН в отношении розничной торговли по адресу № 2.

В связи с вышеизложенным Заявитель направил в Инспекцию заявление в свободной форме по вопросу изменения срока действия патента № 246 с 30.09.2022 на 15.09.2022 и перерасчета налога по ПСН.

В силу пункта 8 статьи 346.45 НК РФ индивидуальный предприниматель обязан заявить в налоговый орган о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется ПСН, в течение 10 календарных дней со дня прекращения такой деятельности.

Заявление о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ПСН, подается в налоговый орган по форме, утвержденной приказом ФНС России от 04.12.2020 № КЧ-7-3/882@.

В случае прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась ПСН, до истечения срока действия патента сумма налога пересчитывается в порядке, установленном пунктом 1 статьи 345.51 НК РФ.

Таким образом, на основании заявления по форме, утвержденной приказом ФНС России от 04.12.2020 № КЧ-7-3/882@, осуществляется перерасчет налога по ПСН, уплаченного на основании патента, в случае прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой выдан соответствующий патент.

Соответственно, при непрекращении предпринимательской деятельности, но изменении адреса места ее осуществления, перерасчет налога по ПСН, уплаченного по ранее выданному патенту, осуществляется налоговым органом на основании заявления индивидуального предпринимателя, представленного в произвольной форме.

Решением ФНС России жалоба Заявителя удовлетворена.

## [13.2 Право на применение УСН без представления соответствующего уведомления](#тринадцатьдва)

**Дата решения:** 14.11.2022

**Номер решения:** КЧ-3-9/12619@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 346.12 НК РФ

**Вид налога:** Упрощенная система налогообложения

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема спора:** Правомерность применения налогоплательщиком УСН в случае несвоевременного представления уведомления о переходе на УСН.

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Налогоплательщик не вправе применять УСН в связи с нарушением срока представления уведомления о переходе на УСН.

**Позиция налогоплательщика:** Применение УСН зависит от волеизъявления налогоплательщика, которое не поставлено в зависимость от разрешающих действий налогового органа.

Поскольку налогоплательщикомфактически применялся режимУСН, нарушение срока представления уведомления о переходе на УСН не является основанием для отказа налогоплательщику в осуществлении данного специального налогового режима. Кодексом не предусмотрены последствия пропуска данного срока в виде запрета налогоплательщику применять УСН.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

При регистрации в качестве ИП Заявитель не подал заявление на применение УСН.

Несмотря на непредставление заявления он исчислял и уплачивал УСН.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.13 НК РФ вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на УСН не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с пунктом 2 статьи 84 НК РФ. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими УСН, с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Согласно правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в [Постановлении от 16.07.2004 № 14-П](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одинвосемь), механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля. Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу Конституции Российской Федерации недопустимо.

Налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Применение субъектами малого и среднего предпринимательства УСН носит уведомительный, а не разрешительный характер: правовое значение уведомления, направляемого согласно пунктам 1 и 2 статьи 346.13 НК РФ организациями и индивидуальными предпринимателями, изъявившими желание перейти на УСН, состоит не в получении согласия налогового органа на применение данного специального налогового режима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение УСН и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты.

Принудительный перевод субъекта предпринимательства с УСН на общую систему налогообложения не может выступать самостоятельной целью налогового контроля, а при возникновении спора, связанного с соблюдением хозяйствующим субъектом процедуры начала применения данного специального налогового режима, во внимание должны приниматься не только действия налогоплательщика, но и поведение налогового органа, связанное с обеспечением реализации прав и законных интересов налогоплательщика, соразмерность и своевременность принимаемых налоговым органом мер.

В случае, когда хозяйствующий субъект выразил свое волеизъявление использовать УСН, фактически применяя этот специальный налоговый режим (сдавал налоговую отчетность, уплачивал авансовые и налоговые платежи), налоговый орган утрачивает право ссылаться на неполучение уведомления (получение уведомления с нарушением срока) и применять положения подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ в качестве основания изменения статуса налогоплательщика, если ранее налоговым органом действия налогоплательщика, по сути, были одобрены.

Согласно фактическим обстоятельствам Заявитель зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя (далее – ИП) с 08.06.2022. Однако с документами для регистрации в качестве ИП Заявителем не представлено уведомление о переходе на УСН. При этом Заявителем 14.06.2022 в налоговом органе зарегистрирована контрольно-кассовая техника (далее – ККТ) с режимом налогообложения УСН, а также производилась уплата авансовых платежей по УСН.

При таких обстоятельствах Заявитель признан плательщиком УСН, поскольку при регистрации ККТ фактически уведомил налоговый орган о применении УСН. При этом налоговым органом не предоставлены доказательства, свидетельствующие о несоответствии налогоплательщика критериям для применения УСН, установленным статьей 346.12 НК РФ.

В сложившейся ситуации несвоевременное представление налогоплательщиком уведомления о переходе на УСН не является основанием для отказа ему в применении указанного специального налогового режима.

# [14.](#четырнадцать) *[Последствия передачи земельного участка при реорганизации Общества без внесения записи в ЕГРН](#четырнадцать)*

**Дата решения:** 11.08.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/10392@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статья 388 НК РФ

**Вид налога:** Земельный налог

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Исчисление земельного налога в случае:

- передачи Администрацией муниципального образования земельного участка, принадлежащего налогоплательщику на праве постоянного (бессрочного) пользования, в аренду Организации № 1 при наличии в Едином государственном реестре недвижимости (далее – ЕГРН) записи о праве постоянного (бессрочного) пользования налогоплательщика в отношении данного земельного участка;

- реформирования налогоплательщика в форме выделения и передачи земельного участка Организации № 1.

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Налогоплательщиком земельного налога является лицо, которое указано в ЕГРН как обладающее правом постоянного (бессрочного) пользования на земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у налогоплательщика с момента внесения в ЕГРН записи о регистрации права и прекращается со дня внесения в ЕГРН записи о прекращении права на земельный участок. Поскольку сведения о праве собственности на земельный участок поступили от регистрирующего органа в установленном порядке, земельный налог исчислен налогоплательщику правомерно.

**Позиция налогоплательщика:** Земельный участок, принадлежащий Обществу на праве постоянного (бессрочного) пользования, передан налогоплательщиком Организации № 1 в связи с реформированием налогоплательщика. Кроме того, данный земельный участок передан Администрацией муниципального образования в аренду Организации № 1. Соответственно, земельным участком владеет и пользуется Организация
№ 1, а не налогоплательщик. В этой связи у Общества отсутствует обязанность по уплате земельного налога в отношении данного земельного участка, несмотря на наличие в ЕГРН записи о праве постоянного (бессрочного) пользования заявителя на него.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Согласно сведениям, содержащимся в ЕГРН Обществу в 2020-2021 годах на праве постоянного (бессрочного) пользования принадлежал земельный участок.

Вместе с тем в 2005 году в связи с реорганизацией Общества указанный земельный участок передан Организации № 1.

Кроме того, на основании договора аренды на спорный земельный участок между Администрацией муниципалитета и Организацией № 1 заключен договор аренды.

Пунктом 3 статьи 3 НК РФ установлено, что налоги должны иметь экономическое основание.

В силу положений НК РФ, ЗК РФ, ГК РФ для экономического основания взимания земельного налога является достаточным наличие у налогоплательщика земельного участка на праве постоянного (бессрочного) пользования, предусматривающем возможность извлекать доход от использования такого участка, приносящий экономическую выгоду его владельцу.

При этом в случае отсутствия у налогоплательщика указанной возможности ФНС России расценивает взимание с него земельного налога как не имеющее экономического основания.

Следовательно, в результате передачи земельного участка Администрацией в аренду Организации № 1 Общество утратило возможность использовать такой земельный участок и, как следствие, получать экономическую выгоду при наличии на него вещного права.

В противном случае возложение обязанности по уплате земельного налога на Общество, которое фактически не обладает земельным участком и не имеет юридической возможности извлекать доход от его использования, нарушает принцип экономической обоснованности взимания земельного налога как поимущественного налога.

В этой связи исчисление Обществу налоговым органом земельного налога с даты передачи его Администрацией в аренду Организации № 1 признается нарушающим экономические принципы взимания данного налога.

Довод Общества об отсутствии у него обязанности уплачивать земельный налог в отношении спорного земельного участка в связи с его передачей Организации № 1 в результате выделения последней из состава Общества является несостоятельным, поскольку при реорганизации организации в форме выделения обязанность по уплате земельного налога возникает у выделенной организации с даты внесения в ЕГРН записи о правах этой организации на земельный участок.

Данная позиция согласуется с позицией Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 5 [Постановления от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога»](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#тритри).

В рассматриваемом случае запись о праве Организации № 1 на земельный участок не была внесена в ЕГРН.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена частично.

# [15.](#пятнадцать) *[Право на истребование счетов-фактур при проверке НДС к возмещению](#пятнадцать)*

**Дата решения:** 17.05.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/6163@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** Статьи 88, 93, 172 НК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:** Истребование счетов-фактур, включенных в книгу продаж, в ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой заявлена сумма налога к возмещению

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Истребование счетов-фактур, включенных в книгу продаж, соответствует законодательству о налогах и сборах, поскольку направлено на подтверждение приобретения товара, используемого заявителем в облагаемых операциях.

**Позиция налогоплательщика:** Требование направлено в нарушение положений статьи 88 НК РФ, поскольку истребуемые счета-фактуры, включенные в книгу продаж, не относятся к документам, подтверждающим в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Обществом в налоговый орган представлена налоговая декларация по НДС в которой заявлен налог к возмещению.

В ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации Инспекцией в адрес Общества выставлено требование о представлении счетов-фактур, указанных в книге продаж.

Обществом указанное требование не исполнено.

Налоговым органом в соответствии со статьей 101.4 НК РФ составлен акт и вынесено решение, согласно которому Общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ.

В соответствии с пунктом 8 статьи 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных пунктом 8 статьи 88 НК РФ, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с Кодексом.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат, если иное не установлено статьей 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товара (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной, в частности, в [Определении от 29.09.2022
 № 2643-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одиндевять), из взаимосвязанных положений главы 21 НК РФ следует, что основанием для вычета по НДС, по общему правилу, является совокупность наступивших обстоятельств: приобретение товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры.

В свою очередь, Конституционный Суд Российской Федерации в [Определении от 21.04.2011 № 499-О-О](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#одиндесять) указал, что при разрешении споров о праве на налоговый вычет налоговые органы не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств.

 Соответственно, перечень документов, которые налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика для подтверждения правомерности применения налоговых вычетов по НДС, предусмотренный статьей 172 НК РФ, не является закрытым и налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика любые необходимые документы, подтверждающие добросовестное соблюдение налогоплательщиком предусмотренных налоговым законодательством требований для получения налоговых вычетов по НДС.

ФНС России считает, что с учетом вышеуказанных позиций Конституционного Суда Российской Федерации действия должностных лиц налогового органа по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ, являются правомерными, поскольку целью истребования счетов-фактур, включенных в книгу продаж, являлось установление наступления такого обстоятельства для подтверждения вычета по НДС, как приобретение товара, используемого в облагаемых операциях.

Решением ФНС России жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

# [16.](#шестнадцать) *[Последствия представления уточненной налоговой декларации по поддельной доверенности](#шестнадцать)*

**Дата решения:** 05.05.2022

**Номер решения:** СД-3-9/4629@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно-правового акта:** статьи 153, 154, 185 ГК РФ

**Вид налога:** -

**Нормативно-правовой акт:** Налоговый кодекс Российской Федерации

**Тема:**Последствия представления уточненной налоговой декларации неуполномоченным лицом

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Поскольку налоговый орган располагал доверенностью, выданной налогоплательщиком его уполномоченному представителю, на бумажном носителе и уточненная налоговая декларация была подписана электронной цифровой подписью уполномоченного представителя, у Инспекции отсутствовали основания для отказа в приеме налоговой декларации, предусмотренные пунктом 19 Административного регламента ФНС России, утвержденного приказом ФНС России от 08.07.2019
№ ММВ-7-19/343@.

**Позиция налогоплательщика:** Уточненная налоговая декларация налогоплательщика по НДС принята налоговым органом в отсутствие подтверждения полномочий представившего данную декларацию лица либо по поддельной доверенности, поскольку налогоплательщик никаких доверенностей на представление отчетности в налоговый орган не направлял.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

От представителя Общества в Инспекцию поступила уточненная налоговая декларация по НДС.

Вместе с тем в Инспекцию от Общества поступило заявление, согласно которому Общество уточненную налоговую декларацию не подавало. У Лица, подавшего уточненную декларацию, отсутствовали полномочия.

Общество просило аннулировать представленную уточненную налоговую декларацию.

Согласно пункту 1 статьи 185 ГК РФ доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу или другим лицам для представительства перед третьими лицами.

По смыслу статьи 153, пункта 2 статьи 154 ГК РФ выдача доверенности признается односторонней сделкой.

При этом, как указано в пункте 51 [Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»](file:///C%3A%5CUsers%5C0000-10-527%5CAppData%5CLocal%5CTemp%5Cnotes97E53A%5C%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%BA%20%D0%9E%D0%B1%D0%B7%D0%BE%D1%80%D1%83.docx#двачетырнадцать), если односторонняя сделка совершена, когда законом, иным правовым актом или соглашением сторон ее совершение не предусмотрено или не соблюдены требования к ее совершению, то по общему правилу такая сделка не влечет юридических последствий, на которые она была направлена.

 В соответствии с пунктом 2 статьи 168 ГК РФ сделка, нарушающая требования закона или иного правового акта и при этом посягающая на публичные интересы либо права и охраняемые законом интересы третьих лиц, ничтожна, если из закона не следует, что такая сделка оспорима или должны применяться другие последствия нарушения, не связанные с недействительностью сделки.

В июне 2021 года в Инспекцию и Управление поступило заявление, подписанное директором Общества, в котором он просил аннулировать уточненную налоговую декларацию по НДС за 4 квартал 2018 года, поскольку какие-либо доверенности на представление налоговых деклараций не выдавал.

Данное заявление, по мнению ФНС России, указывало на наличие факта нарушения требований закона, а именно статьи ГК РФ, предусматривающей выдачу доверенности одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами, поскольку свидетельствовало об отсутствии волеизъявления директора налогоплательщика на установление прав и обязанностей иного лица по сделке – выдаче доверенности от 23.03.2021, в связи с чем данная доверенность не может свидетельствовать о возникновении на её основании юридических последствий, на которые она была направлена, и, как следствие, переданная в соответствии с ней уточненная налоговая декларация признается непредставленной.

В свою очередь, ФНС России отметила, что указанное заявление директора налогоплательщика не получило надлежащей оценки налоговых органов как юридически значимое обстоятельство для устранения нарушения прав Заявителя.

На основании изложенного Федеральная налоговая служба, признала незаконным бездействие должностных лиц УФНС России по региону, выразившееся в неустановлении факта неправомерного принятия Инспекцией уточненной налоговой декларации налогоплательщика по НДС за 4 квартал 2018 года и, как следствие, в непринятии мер по устранению нарушения его прав.

Решением ФНС России жалоба Общества удовлетворена.

# [17.](#семнадцать) *[Споры, связанные с государственной регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей](#семнадцать)*

## [17.1 Правовые последствия внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений об учредителе (участнике) ООО](#семнадцатьодин)

**Дата решения:** 27.01.2023

**Номер решения:** СД-3-9/1062@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно - правового акта:** пункт 5 статьи 11 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон
№ 129-ФЗ), подпункт 3 пункта 5 Приказа ФНС России от 28.12.2022
№ ЕД-7-14/1268@

**Нормативно – правовой акт:** Закон № 129-ФЗ, Приказ ФНС России от 28.12.2022 № ЕД-7-14/1268@

**Тема спора:** внесение в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений об учредителе (участнике) общества с ограниченной ответственностью не свидетельствует о его выходе из данного Общества

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Основанием для отказа во внесении в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений о заявителе как участнике Общества послужил вывод Регистрирующего органа о том, что выход единственного участника Общества из такого общества, в результате которого в данном обществе не остается ни одного участника, статьей 26 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее - Закон № 14-ФЗ) не допускается.

**Позиция налогоплательщика:** для внесения в Реестр записи о недостоверности сведений о заявителе как генеральном директоре Общества заявитель представил в Регистрирующий орган надлежащим образом оформленное заявление физического лица о недостоверности сведений о нем в ЕГРЮЛ по форме № Р34001 (далее – Заявление
№ Р34001).

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Регистрирующим органом по результатам рассмотрения представленного единственным участником и генеральным директором Общества Заявления № Р34001 о недостоверности любых сведений о нем в ЕГРЮЛ принято решение об отказе в государственной регистрации внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности данных сведений в связи с выходом единственного участника Общества изданного общества.

Пунктом 5 статьи 11 Закона № 129-ФЗ установлено, что регистрирующим органом в ЕГРЮЛ вносится запись о недостоверности содержащихся в нем сведений о юридическом лице в случае направления в регистрирующий орган Заявления № Р34001.

Исходя из положений Закона № 129-ФЗ и Приказа ФНС России
от 11.02.2016 № ММВ-7-14/72@, получение регистрирующим органом Заявления № Р34001 является необходимым и достаточным основанием для внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности содержащихся в нем сведений о юридическом лице.

При этом внесение в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений о физическом лице как генеральном директоре общества на основании Заявления № Р34001 не влечет за собой прекращение у такого лица его полномочий, поскольку в соответствии с Законом № 14-ФЗ рассмотрение данного вопроса относится к компетенции общего собрания участников общества (единственного участника общества) путем принятия соответствующего решения.

В свою очередь, в силу положений статьи 26 Закона № 14-ФЗ выход участника из общества является односторонней сделкой, направленной на прекращение его прав участия в обществе, в результате которого происходит утрата статуса участника общества и принадлежащих ему корпоративных прав.

Таким образом, у регистрирующего органа отсутствовали основания для отказа в государственной регистрации на основании полученного Заявления по форме Р34001.

## [17.2 Как принудительно прекратить деятельность физического лица в качестве ИП](#семнадцатьдва)

**Дата решения:** 31.03.2023

**Номер решения:** БВ-4-9/3903

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно - правового акта:** пункт 4 статьи 22.1. Закона
№ 129-ФЗ

**Нормативно – правовой акт:** Закон № 129-ФЗ

**Тема спора:** прекращение деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (далее - ИП) в принудительном порядке возможно только по решению суда

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Регистрирующим органом при осуществлении государственной регистрации физического лица в качестве ИП не учтено наличие указанного в пункте 4 статьи 22.1. Закона № 129-ФЗ запрета на такую регистрацию в связи с неистечением 3-х лет со дня исключения данного лица из ЕГРИП.

Управлением в административном порядке запись о такой регистрации признана недействительной.

**Позиция налогоплательщика:** ИП подлежит восстановлению в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее - ЕГРИП) в статусе ИП в связи с осуществлением данным лицом своей деятельности после государственной регистрации его в таком статусе.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

Согласно содержащимся в ЕГРИП сведениям физическое лицо 11.09.2009 зарегистрировано в качестве ИП с присвоением ОГРНИП 0000001, в отношении которого 21.12.2020 внесена запись об исключении недействующего ИП из ЕГРИП на основании статьи 22.4 Закона № 129-ФЗ.

11.02.2022 Межрайонной ИФНС в ЕГРИП внесена запись о регистрации указанного физического лица в качестве ИП на основании представленных данным лицом документов с присвоением ОГРНИП 0000002.

13.01.2023 Межрайонной ИФНС в ЕГРИП в отношении ИП с ОГРНИП 0000002 внесена запись о признании недействительной государственной регистрации ИП на основании решения Управления, принятого в связи с тем, что не истекли три года со дня исключения ИП из ЕГРИП с ОГРНИП 0000001 по решению регистрирующего органа.

В соответствии с пунктом 3 статьи 25 Закона № 129-ФЗ регистрирующий орган вправе обратиться в суд с требованием о прекращении деятельности физического лица в качестве ИП в принудительном порядке в случае неоднократных либо грубых нарушений им законов или иных нормативных правовых актов, регулирующих отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией ИП.

Соответственно, у Управления отсутствовали основания для отмены регистрации заявителя в качестве ИП в административном порядке.

В свою очередь, ФНС России поручено регистрирующему органу обратиться в арбитражный суд с требованием о прекращении деятельности ИП в связи с нарушением им Закона № 129-ФЗ.

## [17.3 Привлечение участника ООО к ответственности по части 4 статьи 14.25 КоАП РФ](#семнадцатьтри)

**Дата решения:** 18.01.2023

**Номер решения:** КЧ-3-9/512@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно - правового акта:** часть 4 статьи 14.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, пункт 4 статьи 22.1 Закона № 129-ФЗ

**Нормативно – правовой акт:** Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях

**Тема спора:** Привлечение участника общества с ограниченной ответственностью к административной ответственности за совершение административного правонарушения, предусмотренного частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуется:** Регистрирующим органом в связи с поступлением заявления физического лица о недостоверности сведений о нем в ЕГРЮЛ по форме № Р34001 в ЕГРЮЛ внесена запись о недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений о С.М.В. как генеральном директоре Общества.

Управлением вынесено постановление о признании участника Общества К.М.И. виновной в совершении административного правонарушения, предусмотренного частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ, поскольку К.М.И. была обязана представить в Регистрирующий орган достоверные сведения о лице, имеющем право без доверенности действовать от имени Общества, в течение семи рабочих дней с момента прекращения (расторжения) трудового договора с С.М.В.

**Позиция налогоплательщика:** в полномочия К.М.И. как учредителя Общества не входило представление в Регистрирующий орган сведений о новом генеральном директоре Общества, в связи с чем К.М.И. не является субъектом административного правонарушения, ответственность за которое предусмотрена частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В период с 19.08.2019 по 06.05.2022 учредителями (участниками) Общества являлись К.М.И. и С.М.В., а лицом, имеющим право без доверенности действовать от имени Общества, являлся С.М.В.

16.06.2022 в ИФНС России поступило направленное С.М.В. в связи с его увольнением заявление физического лица о недостоверности сведений о нем в ЕГРЮЛ по форме № Р34001, на основании которого в ЕГРЮЛ внесена запись о недостоверности сведений о С.М.В.

Управлением вынесено Постановление, согласно которому К.М.И. признана виновной в совершении административного правонарушения, предусмотренного частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ.

В силу пункта 1 статьи 25 Закона № 129-ФЗ за непредставление или несвоевременное представление необходимых для включения в государственные реестры сведений, а также за представление недостоверных сведений заявители, юридические лица и (или) индивидуальные предприниматели несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

В соответствии с частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ непредставление сведений о юридическом лице в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, в случаях, если такое представление предусмотрено законом, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.

Таким образом, субъектом правонарушения, предусмотренного частью 4 статьи 14.25 КоАП РФ, является должностное лицо организации, которое от ее имени должно представить сведения в регистрирующий орган.

Исходя из положений подпункта 4 пункта 2 статьи 33 Закона
№ 14-ФЗ, в компетенцию общего собрания участников общества входит образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий.

В силу пунктов 1, 3 статьи 40 Закона № 14-ФЗ единоличный исполнительный орган общества (генеральный директор, президент и другие), избранный общим собранием участников общества, без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы.

Из положений Закона № 129-ФЗ и Закона № 14-ФЗ следует, что при внесении в ЕГРЮЛ изменений в сведения об обществе в связи с избранием участниками общества физического лица в качестве единоличного исполнительного органа заявителем выступает данное лицо.

Соответственно, должностным лицом для целей применения части 4 статьи 14.25 КоАП РФ является заявитель указанных сведений в соответствии с Законом № 129-ФЗ, а не участник Общества.

## [17.4 Налоговый орган не может обжаловать решения регистрирующего органа](#семнадцатьчетыре)

**Дата решения:** 17.04.2023

**Номер решения:** БВ-3-9/5292@

**Налоговый орган, вынесший решение:** Центральный аппарат ФНС России

**Статья нормативно - правового акта:** статья51 ГК РФ, статья 33
Закона № 14-ФЗ; статьи 5, 11, 25.1 Закона № 129-ФЗ

**Тема спора:** налоговый орган не является заинтересованным лицом для обжалования решения регистрирующего органа

**Позиция налогового органа, решение которого обжалуются:** Вышестоящим регистрирующим органом признана обоснованной жалоба налогового органа на решение регистрирующего органа о государственной регистрации изменения сведений о лице, имеющем право без доверенности действовать от имени общества, и адресе (месте нахождения) данного общества.

В отношении нового адреса общества налоговым органом установлено отсутствие данного общества по указанному адресу и неподтверждение собственником жилого помещения факта предоставления обществу адреса такого помещения в качестве адреса (места нахождения) его постоянного действующего исполнительного органа.

**Позиция Заявителя:** Осуществление регистрирующим органом государственной регистрации смены адреса общества и его единоличного исполнительного органа свидетельствует о подтверждении данным органом достоверности указанных сведений.

Пунктом 6 статьи 11 Закона № 129-ФЗ предусмотрен порядок действий регистрирующего органа в случае установления после осуществления такой регистрации фактов, указывающих на недостоверность внесенных в ЕГРЮЛ сведений.

В соответствии с Законом № 129-ФЗ обжаловать решение о государственной регистрации может организация, права которой нарушены таким решением.

**Правовая позиция вышестоящего налогового органа, принявшего решение по жалобе:**

В вышестоящий регистрирующий орган (Управление) поступило письмо ИФНС России (далее – Письмо), из содержания которого следует, что Департаментом городского имущества, являющимся собственником жилого помещения по адресу, представлена в ИФНС России информация об отсутствии сведений о наличии согласования регистрации общества по адресу.

По результатам рассмотрения Письма Управлением принято решение, исходя из неподтверждения Департаментом городского имущества факта предоставления обществу адреса в качестве адреса (места нахождения) его постоянно действующего исполнительного органа.

Статьей 25.1 Закона № 129-ФЗ предусмотрено, что заинтересованное лицо имеет право обжаловать решение о государственной регистрации или об отказе в государственной регистрации, если, по мнению этого лица, такое решение нарушает его права.

Соответственно, заинтересованность лица в обжаловании решения регистрирующего органа обусловлена целью восстановления его нарушенных прав принятием такого решения.

Исходя из положений статьи 51 ГК РФ и статьи 5 Закона № 129-ФЗ, сведения о юридическом лице подлежат государственной регистрации и отражению в открытом для всеобщего ознакомления реестра (ЕГРЮЛ), достоверность ведения которого возложена на регистрирующие органы.

В свою очередь, причиной изменения сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, в отношении лица, имеющего право без доверенности действовать от имени общества, и адреса (места нахождения) такого юридического лица является волеизъявление участников (участника) Общества на реализацию соответствующих корпоративных прав, предоставленных им статьей 33 Закона № 14-ФЗ и подлежащих защите.

Таким образом,несмотря на получение доказательств недостоверности, содержащихся в ЕГРЮЛ сведений, налоговый органне может быть расценен как заинтересованное лицо для обжалования решения регистрирующего органа в силу отсутствия у него нарушенных субъективных прав, подлежащих восстановлению.

В свою очередь, получение налоговым органом доказательств недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений является основанием для проведения регистрирующим органом мероприятий, предусмотренных положениями пункта 6 статьи 11 Закона № 129-ФЗ, и, как следствие, в случае установления регистрирующим органом недостоверности таких сведений - внесения в ЕГРЮЛ записи о недостоверности содержащихся в ЕГРЮЛ сведений об адресе (месте нахождения) юридического лица и лице, имеющем право без доверенности действовать от имени такого юридического лица.

# Иллюстрации

## *[Рисунок 1.1](#Рисунокодин)*

****

## *[Рисунок 1.2](#Рисунокодиндва)*

****

## *[Рисунок 1.4](#Рисунокодинчетыре)*



## *[Рисунок 6.1](#Рисунокшестьодин)*

