

Рассмотрение жалоб в ФНС России в 1 квартале 2024 г.: обзор

Вниманию финансовых директоров, налоговых менеджеров, бухгалтеров, юристов компаний

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает, что Федеральная налоговая служба выпустила очередной Обзор правовых позиций по итогам рассмотрения жалоб налогоплательщиков в 1 квартале 2024 года¹.

В Обзоре представлены 30 эпизодов по различным вопросам, в том числе ЕНС, администрирования, определения действительных налоговых обязательств, налоговой ответственности, а также по отдельным вопросам части второй НК РФ.

Ниже в виде таблицы мы приводим самые интересные и значимые, на наш взгляд, правовые позиции Службы.

№, результат ²	Описание эпизода/ пункт Обзора /результат	Позиция Службы	Комментарий ПГ
Вопросы ЕНС			
1 –	Отражение на ЕНС переплаты по налогу, если уточненная декларация представлена по истечении 3 лет (п.1.2) Налогоплательщик после судебного решения,	Для целей отражения переплаты на ЕНС на основании поданной уточненной декларации срок исчисляется со срока уплаты налога, установленного законом, а не с даты фактической уплаты.	Налоговые органы всегда скептически относились к исчислению срока на возврат переплаты со дня судебного решения. В данном случае Служба решила, что если возврат производится на основании уточненной декларации, то срок исчисляется с установленной даты уплаты налога. В целом это соответствует

¹ Письмо ФНС России от 21.06.2024 № КЧ-4-9/7026@.

² Обозначения результата: «-» - жалоба налогоплательщика не удовлетворена, «+» - жалоба удовлетворена, «+/-» - жалоба удовлетворена частично.

	явившегося основанием для возврата переплаты налога на имущество, представил уточненную декларацию на возврат переплаты, полагая, что трехлетний срок исчисляется с даты судебного решения.		буквальному толкованию закона (подп. 1 п. 7 ст. 11.3 НК РФ). Тем не менее, в данном деле налогоплательщик не лишен иных способов возврата налога, включая судебный.
2 +	Учет на ЕНС пеней при обеспечительных мерах суда (п.1.4) После приостановления действия решения на недоимку по данному решению инспекцией начислены пени.	Принятие судом обеспечительных мер влечет исключение из ЕНС не только недоимок и штрафов, но и пеней, начисленных и не погашенных на дату вынесения определения суда.	Служба справедливо поправила территориальную инспекцию – действительно, приостановление исполнения решения налогового органа должно влечь приостановление всех начислений.
Администрирование			
3 +/-	Истребование документов вне рамок проверки (п. 3.1) Налогоплательщик считал, что требование по ч. 2 ст. 93.1 НК РФ незаконно, поскольку запрошены документы по всем сделкам за несколько налоговых периодов (договоры, ТТН, налоговые регистры, учетная политика, доверенности, акты выполненных работ, карточки счетов).	Некоторые пункты требования не позволяют определить сделки, по которым заявитель обязан представить документы. Нижестоящий налоговый орган, запросив у заявителя документы за три года, превысил свои полномочия. Однако в части доверенностей и учетных политик требование законно.	Это давний спор о «глубине» запроса документов вне рамок проверки – может ли налоговый орган запросить объем документов, сопоставимый с требованием по выездной проверке? Можно ли запросить документы не по сделке, а по учету операций (учетные политики)? Как правило, такие споры решаются очень индивидуально. Но, по нашему опыту, в последнее время чаще, чем раньше, удается доказать избыточность таких запросов. Однако для этого может потребоваться обращение в суд.
4	Неправомерность истребования имеющихся	В ходе ВМП налоговый орган имел возможность самостоятельно получить информацию о выручке, а также	В продолжение эпизода выше можно добавить, что налоговый орган должен

+	у налогового органа документов (п. 3.4)	первичных документах через АИС «Налог-3».	разумно действовать при запросе документов у налогоплательщика.
5 –	Дополнительные возражения после рассмотрения акта проверки (п. 4) Общество после рассмотрения акта проверки представлены дополнения к возражениям. Налоговый орган оценил их в тексте решения, отдельно не уведомив налогоплательщика о результатах их рассмотрения.	Налогоплательщик не представил с указанными дополнениями новых документов, поэтому у инспекции не было обязанности по возобновлению рассмотрения материалов проверки.	Очередное доказательство того, что формальные нарушения процедуры со стороны инспекции, если они не повлияли на суть решения и выводы инспекции, сами по себе не имеют значения и не являются основанием для отмены решения.
Действительные налоговые обязательства			
6 –	Деятельность посредника по выдаче заказов в ПВЗ (п. 5.1) Общество на УСН оказывало услуги по приему и выдаче отправок в ПВЗ (Яндекс Маркет). Инспекция по данным расчетного счета посчитала, что доход занижен и начислила единый налог.	Доходом посредника является его вознаграждение, а не денежные средства, поступившие в оплату товара от покупателей, которые он должен передать принципалу-продавцу.	Операции с участием посредника, особенно применяющего спецрежим, всегда привлекают внимание налоговых органов. Но в данном случае целью была не переквалификация, а проверка деятельности посредника на предмет полноты отражения им выручки. Для этого проверяющие обычно используют данные расчетного счета.

7 –	<p>Агентская деятельность по перевозке («Яндекс Такси», п. 5.3)</p> <p>Налогоплательщик на УСН в качестве агента оказывал физическим лицам услуги по доступу к платформе Яндекс Такси, принимал и распределял оплату. Самостоятельно перевозки пассажиров не осуществлял.</p> <p>Инспекцией сделан вывод, что все поступившие денежные средства (а не только агентское вознаграждение) являются его выручкой от услуг по перевозке.</p>	<p>Действительным смыслом сделок являлась передача налогоплательщиком своей обязанности по исполнению договора перевозки пассажиров третьим лицам.</p> <p>Следовательно, сумма, поступившая на расчетный счет заявителя, является платой за оказание услуги такси, и именно с этой суммы подлежит уплате единый налог.</p>	<p>Данный эпизод – пример частых споров при квалификации агентских отношений. Между деятельностью посредника по услуге и оказанием самой услуги подчас очень тонкая грань. И это зависит не столько от формулировок договора, сколько от фактической роли агента и выполняемых им функций.</p> <p>Наиболее безопасный способ избежать рисков в подобных неочевидных ситуациях – структурировать сделки через оказание услуг (выполнение работ), не использовать агентские конструкции. Так можно избежать и еще одного спора – облагать ли НДС возмещаемые агенту расходы.</p>
8 +/-	<p>Приобретение ТМЦ и работ у технических компаний (п. 5.4)</p> <p>Общество (генеральный подрядчик) привлекло подконтрольных спорных контрагентов, обладающих признаками «технических компаний», для выполнения СМР. Стоимость работ сформирована с учетом стоимости ТМЦ.</p>	<p>Спорными контрагентами приобретались ТМЦ у действующих организаций (контрагентов 2-го звена), НДС ими уплачен в полном объеме. Таким образом, в распоряжении налогового органа имелись документы, позволяющие рассчитать размер действительных налоговых обязательств.</p>	<p>Жалоба удовлетворена в части приобретения ТМЦ. Служба справедливо отметила бремя доказывания и необходимость установления фактов налоговым органом, а не только налогоплательщиком. Этот довод может использоваться в ситуациях, когда налогоплательщик не имеет возможности самостоятельно добыть документы о реальном исполнении (исполнителях) сделки.</p>
9 –	<p>Генеральный директор становится ИП на УСН (п. 5.5)</p>	<p>Признан обоснованным вывод инспекции о том, что ИП фактически как сотрудник выполнял функции руководителя общества. Часть вознаграждения, превышающая</p>	<p>В преддверии повышения НДФЛ этот эпизод крайне актуален. Очевидно, что многие налогоплательщики станут искать способы законного снижения налогового бремени, мотивируя правом на самостоятельный</p>

	<p>С таким лицом, ранее работавшим по трудовому договору, заключается договор о передаче ему полномочий единоличного исполнительного органа. Размер вознаграждения ИП многократно превышает уровень его заработной платы как сотрудника.</p> <p>Инспекция квалифицировала вознаграждение ИП в качестве заработной платы генерального директора, начислила НДФЛ, страховые взносы, пени и штрафы.</p>	<p>прежнюю зарплату, должна быть исключена из расходов по налогу на прибыль.</p> <p>Доначисление налога произведено в излишнем размере - без учета уплаченных ИП сумм налога по УСН.</p>	<p>выбор способа достижения результата предпринимательской деятельности, о чем заявлял налогоплательщик в данном деле.</p> <p>Если меняется структура и система работы, в результате чего уменьшаются налоги, нужно максимально продемонстрировать деловую цель таких изменений, разумеется, не связанную с налоговой экономией. Хотя, с другой стороны, где грань между законным налоговым планированием и необоснованной налоговой выгодой? Почему бизнес должен планировать свою деятельность с максимальной налоговой нагрузкой? Ведь так можно прийти к выводу, что использование спецрежимов само по себе неправомерно.</p> <p>Как бы то ни было, в данном эпизоде, вероятно, налоговая цель была единственной и настолько очевидной, что попытки общества доказать обратное не увенчались успехом.</p>
--	--	--	---

Отдельные вопросы применения части второй НК РФ

<p>10 –</p>	<p>Доход по долгу перед контрагентом, исключенном из ЕГРЮЛ (п. 8.1)</p> <p>Инспекция включила в состав внереализационных доходов кредиторскую задолженность перед контрагентом со статусом недействующего юрлица, исключенным из ЕГРЮЛ налоговым органом. Налогоплательщик указал, что безнадежный долг</p>	<p>Юридическое лицо, в отношении которого в ЕГРЮЛ внесена запись о недостоверности сведений об адресе, фактически ликвидируется как недействующее юридическое лицо.</p> <p>Поэтому обязательство перед контрагентом прекращено, и возникли основания для включения кредиторской задолженности в состав внереализационных доходов.</p>	<p>Основания для списания кредиторской задолженности и признания дохода могут наступить и ранее трех лет в силу ситуаций, о которых налогоплательщик может и не знать, если не предпринимает специальных действий. Так было и в этом случае.</p> <p>Контрагент более года не представлял налоговую отчетность, то есть обладал признаками недействующего лица, как указала инспекция. Но обществу это не было известно, так как никаких сообщений от контрагента не было.</p>
-----------------	--	---	---

	отсутствовал, так как контрагент исключен из ЕГРЮЛ по инициативе налогового органа, а не инициативе самого контрагента.		Целесообразно периодически, хотя бы раз в год перед подготовкой налоговой отчетности проверять кредиторскую задолженность и сведения в ЕГРЮЛ в отношении соответствующих контрагентов.
11 –	<p>Учет стоимости здания, ликвидированного для строительства нового объекта (п. 8.3)</p> <p>Налогоплательщик приобрел здание и строения комплекса, впоследствии снес его с целью строительства нового офисного здания. Остаточную стоимость ликвидированного объекта налогоплательщик включил в состав расходов.</p>	<p>Установлено, что единственной целью приобретения ликвидированных основных средств являлось получение прав на земельный участок для строительства на нем нового объекта.</p> <p>В случае, если демонтаж объекта (ликвидация) осуществляется в целях создания нового амортизируемого имущества, остаточная стоимость ликвидируемого имущества включается в первоначальную стоимость создаваемого объекта.</p>	<p>В сущности, это планомерное повторение позиции, которая уже несколько лет высказывается Минфином и ФНС: если объект недвижимости, в том числе и незавершенный строительством, сносится для строительства на его месте нового, все затраты на снос и его остаточную стоимость можно признать в составе первоначальной стоимости нового объекта. Налоговые органы считают, что в этом случае ликвидация объекта самостоятельной операцией не является.</p> <p>Мы считаем этот вывод спорным. При таком подходе норма о включении в расходы стоимости ликвидированного основного средства (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ) в отношении недвижимости практически нерабочая. Ведь старый объект недвижимости обычно сносится для строительства нового. Однако на момент сноса планы в отношении нового строительства могут быть еще не очевидны. Кроме того, в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ нет никаких ограничений о целях, для которых сносится объект недвижимости.</p>

О чем подумать, что сделать

Всегда полезно быть в курсе тенденций и позиций ФНС России по разным вопросам. Как показывает приведенный Обзор и наш опыт, жаловаться в Центральный аппарат ФНС далеко не всегда безрезультатно, порой удается «пробить брешь» и убедить, что территориальные органы были неправы. В частности, это касается вопросов необоснованной налоговой выгоды, когда инспекция не всегда корректно подходит к вопросу определения действительной налоговой обязанности.

Нужно учитывать эти позиции и на будущее. Например, в силу грядущего повышения НДФЛ нужно крайне осторожно подходить к вопросам оформления отношений с работниками, не подменяя трудовые отношения и заработную плату вознаграждениями ИП.

Контактная информация



Рустем Ахметшин
Старший партнер

T: +7 (495) 767 00 07
r.ahmetshin@pgplaw.ru



Юлия Захарова
Ведущий юрист

T: +7 (495) 767 00 07
j.zakharova@pgplaw.ru