

## Налоговое законодательство

---

**Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах»**

8 августа 2024 г. на Официальном интернет-портале правовой информации опубликован федеральный закон, реализующий основные направления налоговой политики на 2023-2025 гг. Среди основных изменений стоит выделить:

- установление 6-дневного срока, по истечении которого документ, направленный налоговым органом налогоплательщику в электронной форме по ТКС через оператора ЭДО, считается полученным налогоплательщиком. Срок отсчитывается с даты направления документа, указанной в подтверждении даты отправки электронного документа;
- исключение в качестве основания для приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке неисполнение налогоплательщиком-организацией обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме в электронной форме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган;
- продление на 2025-2027 гг. особого по-

рядка учета доходов и расходов в виде курсовых разниц, который действует в 2022-2024 гг.;

- предоставление физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированных в качестве ИП, права применять профессиональный налоговый вычет в размере 20% общей суммы доходов в случае отсутствия возможности документального подтверждения своих расходов.

Подробнее о внесенных изменениях см. Новостные выпуски №№ 6 и 7 (2024) в части проекта Федерального закона № 577665-8.

**Федеральный закон от 08.08.2024 № 283-ФЗ «О внесении изменения в ст. 149 части второй Налогового кодекса РФ»**

С 1 апреля 2025 г. не подлежат налогообложению НДС работы подрядчика, выполняемые на основании договора строительного подряда, заключенного с физическим лицом в соответствии с Федеральным законом от 22.07.2024 № 186-ФЗ «О строительстве жилых домов по договорам строительного подряда с использованием счетов эскроу».

**Информация по итогам совещания Президента РФ с членами Правительства РФ от 07.08.2024**

Минфин России поддержал инициативу Минэкономразвития России о продлении

ставки НДС 0 % при реализации услуг по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения до 2030 г.

В настоящий момент действие ставки НДС 0 % в указанном случае ограничено 30 июня 2027 г.

## Налоговое администрирование

---

**Проект Приказа ФНС России «Об утверждении дополнительных требований к поручителю - юридическому лицу для целей предоставления отсрочки или рассрочки, инвестиционного налогового кредита» (ID проекта 01/02/08-24/00149946)**

Общественное обсуждение проходит проект приказа ФНС России, устанавливающего дополнительные требования к поручителю-ЮЛ для целей предоставления отсрочки или рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Согласно проекту при заключении договора поручительства к поручителю будут предъявлены следующие дополнительные требования:

- отсутствие информации о поручителе в перечне организаций и ФЛ, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, и в перечне организаций и ФЛ, в отношении которых имеются сведения об их причастности к распространению оружия массового уничтожения;
- отсутствие вынесенного в отношении поручителя решения межведомственного координационного органа, осуществляющего функции по противодействию финансированию терроризма, о применении мер по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества;
- значение ранга платежеспособности поручителя превышает 15 баллов;
- отсутствие факта превышения размера

обеспечиваемого обязательства над размером обязательства, которое может быть обеспечено поручительством.

Планируется, что дополнительные требования к поручителю-ЮЛ будут применяться по истечении 1 месяца со дня официального опубликования приказа.

**Письмо ФНС России от 03.07.2024 № КЧ-4-8/7504@**

ФНС России дала разъяснения по вопросам поручительства в случае, когда до исполнения обязательств должника по решению о предоставлении отсрочки, рассрочки наступила смерть поручителя, ликвидация, банкротство и т.п.

Ведомство отмечает, что согласно ст. 367 ГК РФ смерть поручителя не относится к обстоятельствам, прекращающим поручительство. В случае смерти поручителя либо объявления его умершим, обязанными по договору поручительства, заключенным с налоговым органом, являются наследники поручителя, которые отвечают перед кредитором солидарно в пределах стоимости перешедшего к ним наследственного имущества (п. 1 ст. 1175 ГК РФ).

В случае выявления любого риска утраты поручительства налоговый орган, принявший решение о переносе срока уплаты налоговых обязательств, обязан оценить оставшуюся сумму обязательства, исполнение которого обеспечено поручительством, и платежную

дисциплину налогоплательщика, а также предпринять меры по замене поручительства, если по мнению налогового органа, существует риск неисполнения оставшейся суммы обязательств.

Замена поручителя должна сопровождаться анализом финансового состояния поручителя, позволяющим удостовериться в отсутствии налоговой задолженности поручителя, а также в его платежеспособности.

При неудовлетворительном результате анализа финансового состояния поручителя налоговый орган в течение 2 рабочих дней со дня осуществления анализа направляет в адрес налогоплательщика уведомление о нарушении условий предоставления отсрочки, рассрочки и устанавливает срок для устранения нарушения.

В случае, если по истечении установленного срока замена поручителя (или поручительства иным способом обеспечения) не произведена, решение об отсрочке, рассрочке подлежит досрочному прекращению в соответствии с п. 3 ст. 68 НК РФ не позднее следующего рабочего дня после истечения срока.

#### **Письмо ФНС России от 02.08.2024 № Д-5-08/66@**

ФНС России дала разъяснения по вопросу исключения из совокупной обязанности налогоплательщика задолженности по пеням, начисленным на недоимку, в отношении которой установлен пропуск срока взыскания.

Согласно подп. 2 п. 7 ст. 11.3 НК РФ при определении размера совокупной обязанности не учитываются суммы налогов, по которым истек срок их взыскания, до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо су-

дебного акта о взыскании таких сумм.

Учитывая акцессорный характер пени, пропуск налоговым органом срока взыскания сумм налога влечет утрату возможности взыскания соответствующих пеней.

Таким образом, в случае, если задолженность по налогу, по которому установлен пропуск срока взыскания, исключена из совокупной обязанности налогоплательщика в соответствии с подп. 2 п. 7 ст. 11.3 НК РФ, задолженность по пеням, начисленным на данную недоимку, подлежит исключению из сальдо ЕНС до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо судебного акта о взыскании таких сумм.

В случае, если в отношении задолженности по налогу судом принят акт, вступивший в законную силу, о восстановлении пропущенного срока взыскания либо о взыскании таких сумм, задолженность по пеням, начисленным на данную недоимку, выведенная из сальдо ЕНС в режим «Просроченная задолженность», подлежит восстановлению в совокупной обязанности налогоплательщика с учетом суммы восстановленного налога.

В случае, если в отношении задолженности по налогу судом принят акт, вступивший в законную силу, об утрате возможности взыскания недоимки в связи с истечением установленного срока ее взыскания, в т.ч. вынесено определение об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании таких сумм, задолженность по налогу, а также соответствующие пени, выведенные из сальдо ЕНС в режим «Просроченная задолженность», признаются безнадежными к взысканию и подлежат списанию в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ.

## Налоговый контроль

---

### Письмо ФНС России от 09.08.2024 № СД-4-7/9113

ФНС России напомнила, что формирование закрытого перечня формальных признаков «дробления бизнеса» невозможно ввиду того, что при доказывании использования схем «дробления бизнеса» исследуются и оцениваются все фактические обстоятельства и индивидуальные особенности ведения хозяйственной деятельности конкретным налогоплательщиком, корпоративной структуры, практики принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, а также факты использования общих трудовых и производственных ресурсов.

При этом к доказательствам, свидетельствующим об использовании налогоплательщиком схем «дробления бизнеса», могут относиться:

1. общность учредителей (руководителей) организаций, работников;
2. единство кадровой политики, ведение бухгалтерского учета одним и тем же лицом;
3. совпадение IP-адресов, адресов местонахождения организаций;
4. общность доступа к распоряжению денежными средствами, несение расходов участниками схемы друг за друга;
5. общность средств связи и идентификации (телефоны, электронная почта, вывески, сайт);
6. общность контрагентов, представителей, материально-технических ресурсов;
7. признаки формального документооборота и т.п.

Ведомство также отметило, что понятие «дробления бизнеса», предусмотренное п. 1 ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ, с учетом направленности данной статьи на освобождение налогоплательщиков, допустивших налоговые правонарушения, связанные с «дроблением бизнеса», от уплаты налога, пеней, штрафов, не имеет цели установления правил, касающихся стандарта доказывания в налоговых спорах, в т.ч. посредством введения новых правовых институтов.

### Письмо ФНС России от 02.08.2024 № СД-4-15/8799@

В настоящее время в национальную систему прослеживаемости не поступает часть данных, содержащих сведения о ввозе на территорию РФ товаров, подлежащих прослеживаемости, что не позволяет участникам товарооборота проверить корректность указанного в документах регистрационного номера партии товаров, подлежащих прослеживаемости (далее – РНПТ).

В связи с этим ФНС России сообщила, что при необходимости подтверждения корректности РНПТ участник оборота товаров, подлежащих прослеживаемости, может предоставить своему контрагенту копию декларации на товары, в соответствии с которой товар был ввезен на территорию РФ.

### Письмо ФНС России от 15.07.2024 № ЗГ-2-20/10224@

Рассмотрев частное обращение по вопросу применения ККТ при внесении клиентом в пользу организации денежных средств в виде процентов и иных вознаграждений по займам,

ФНС России разъяснила следующее.

Учитывая установленное ст. 1.1 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ» определение понятия «расчеты», предоставление займа следует рассматривать как изменение срока выполнения обязательства по предоставлению денежных средств в рамках осуществления расчетов (например, по договору купли-продажи), а именно: передача денежных средств покупателем (клиентом) продавцу позднее получения товара, а не в момент такой передачи, либо как изменение порядка оплаты, при котором последняя производится не в полной сумме расчета, а по частям. Соответственно, погашением займов является исполнение обязательства по оплате покупателем (клиентом) полученных ранее товаров,

работ или услуг в рамках осуществляемых расчетов.

Таким образом, предоставление и возврат займа организацией не подпадают под законодательно установленное определение понятия «расчеты» и не требуют применения ККТ независимо от целевой либо нецелевой природы предоставляемых займов.

Вместе с тем внесение клиентом в пользу организации денежных средств в виде процентов и иных вознаграждений по займам является платой за оказанные услуги и требует применения ККТ на сумму такой платы. Однако если по условиям договора между клиентом и организацией проценты и иные вознаграждения по займам не отделены от суммы займа, то применение ККТ не требуется.

## НДС

---

**Письмо Минфина России от 26.07.2024 № 03-07-07/69907**

Минфин России рассмотрел вопрос о размере ставки НДС в 2025 г. для налогоплательщиков, применяющих УСН, в случае, если сумма доходов за 2024 г. превысила 60 млн руб., но не превысила 250 млн руб.

С 1 января 2025 г. организации и ИП, применяющие УСН, освобождаются от исполнения обязанностей по исчислению и уплате НДС, в случае если за предшествующий налоговый период по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, у указанных организаций или ИП сумма доходов, определяемых в соответствии со ст. 346.15 и подп. 1 и 3 п. 1 ст. 346.25 НК, не превысила в совокупности 60 млн руб. (п. 1 ст. 145 НК РФ в ре-

дакции Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

Если организации и ИП, применяющие УСН, не имеют оснований для освобождения от исполнения обязанностей по исчислению и уплате НДС, то они вправе при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав производить налогообложение соответствующих операций НДС по одной из следующих ставок

- 5 %, при условии в т.ч., что сумма доходов от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий налоговый период не превысила 250 млн руб.;
- 7 %, при условии в т.ч., что сумма доходов от реализации товаров (работ, услуг)

за предшествующий налоговый период не превысила 450 млн руб. (п. 8 ст. 164 НК РФ в редакции Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ).

При этом в соответствии со ст.ст. 170 и 171 НК РФ в редакции Федерального закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) налогоплательщиками на УСН, применяющими вышеуказанные ставки НДС, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). Соответственно, такие налогоплательщики не имеют право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную по таким операциям.

Таким образом, налогоплательщики на УСН, у которых сумма доходов за 2024 г. превысила 60 млн руб., но не превысила 250 млн руб., вправе применять в 2025 г. ставку НДС в размере 5 % без права на принятие к вычету сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) либо в размере 20 (10) % с правом на принятие к вычету сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам).

#### **Письмо Минфина России от 04.07.2024 № 03-07-11/62340**

Рассмотрев частное обращение, Минфин России напомнил, что принятые к вычету покупателем суммы НДС, предъявленные продавцом товаров в отношении оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров, подлежат восстановлению. При этом восстановление указанных сумм НДС производится налогоплательщиком в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным товарам подлежат вычету в порядке, установленном главой 21 НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошли изменение условий либо расторжение соответствующего

договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты (подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

При этом министерство отметило, что нормами НК РФ не установлена зависимость налогового периода, в котором у покупателя возникает обязанность восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты (частичной оплаты), перечисленной в счет предстоящих поставок товаров, с налоговым периодом, в котором продавцом произведена отгрузка соответствующих товаров и в котором у продавца возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных в счет предстоящих поставок этих товаров.

#### **Письмо Минфина России от 05.07.2024 № 03-07-07/63241**

В соответствии с подп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ от налогообложения НДС освобождается оказание услуг общественного питания через объекты общественного питания, а также услуг общественного питания вне объектов общественного питания по месту, выбранному заказчиком (выездное обслуживание), в случае соблюдения в т.ч. условия, согласно которому за календарный год, предшествующий году, в котором применяется данное освобождение, у организации или ИП, оказывающих данные услуги, сумма доходов не превысила в совокупности 2 млрд руб.

Соответственно, если в течение календарного года, в котором организацией применяется освобождение от налогообложения НДС в отношении услуг общественного питания, у такой организации сумма доходов превысила в совокупности 2 млрд руб., данная организация вправе применять указанное освобождение от налогообложения НДС до окончания

указанного календарного года.

## Налог на прибыль организаций

---

### Письмо ФНС России от 06.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@

ФНС России разъяснила порядок применения соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СОИДН) с учетом Упрощенного положения об ограничении льгот в отношении отдельных СОИДН, установленно-го п.п. 8-13 ст. 7 Многосторонней конвенцией по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (заключена в г. Париже 24.11.2016 г.) (далее – Многосторонняя конвенция).

Ведомство отмечает, что Упрощенное положение об ограничении льгот представляет собой дополнительный объективный тест, предусматривающий ряд нормативных критериев и признаков, определяющих право получателя дохода на получение любых льгот, установленных СОИДН. Получатель дохода, который не удовлетворяет критериям данного теста, не будет иметь права на льготу, установленную таким СОИДН.

Возможность применить любую льготу по СОИДН, в т.ч. в отношении налогообложения прибыли (ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности») имеют:

- квалифицированные лица, указанные в п. 9 ст. 7 Многосторонней конвенции;
- лица, не являющиеся квалифицированными лицами и выполняющие критерий активной деятельности, условия которого указаны в п. 10 ст. 7 Многосторонней конвенции, либо критерий эквивалентно-

го бенефициара, условия которого указаны в п. 11 ст. 7 Многосторонней конвенции;

- резиденты договариваемой юрисдикции СОИДН, не отвечающие вышеуказанным критериям, но которым Минфин России предоставил льготы, предусмотренные СОИДН, на которое распространяется Многосторонняя конвенция, либо льготы в отношении конкретного вида дохода, принимая во внимание цели и задачи СОИДН, на которое распространяется Многосторонняя конвенция.

При этом в настоящий момент Упрощенное положение об ограничении льгот применяется только в отношении СОИДН, действие отдельных положений которых не приостановлено указом Президента РФ от 08.08.2023 № 585, а именно только в отношении СОИДН, заключенных с Индией, Казахстаном, Чили и Мексикой (с 1 января 2025 г.).

### Письмо Минфина России от 09.08.2024 № 03-03-06/1/74867

Минфин России дал разъяснения по вопросу применения метода оценки покупных товаров, обладающих едиными характеристиками, в целях налога на прибыль организаций.

В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой одним из следующих методов оценки покупных то-

варов: (1) по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); (2) по средней стоимости; (3) по стоимости единицы товара.

По мнению ведомства, в отношении конкретных видов товаров, обладающих едиными характеристиками, налогоплательщик обязан применять один метод оценки покупных товаров из вышеуказанных, зафиксировав его в учетной политике.

Письмо ФНС России от 30.07.2024 № СД-4-3/8675@

## НДФЛ

---

Письмо Минфина России от 01.08.2024 № 03-04-06/71651

Рассмотрев частное обращение по вопросу определения в целях НДФЛ источника дохода при выплате вознаграждений, компенсации стоимости лечения, аренды жилых помещений и автотранспорта, в т.ч. дистанционным работникам, Минфин России указал следующее.

Согласно ст. 209 НК РФ объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налоговыми резидентами РФ как от источников в РФ, так и от источников за пределами РФ, а для ФЛ, не являющихся налоговыми резидентами, – только от источников в РФ.

В соответствии с подп. 6 п. 1, подп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ для целей налогообложения НДФЛ вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (1) в РФ относится к доходам, полученным от источников в РФ, (2) за пределами РФ – к доходам, полученным от источников за пределами РФ.

ФНС России согласилась с позицией, что ИТ-компания вправе учитывать для расчета 70% доли доходов в целях применения ставки 0% по налогу на прибыль организаций в соответствии с п. 1.15 ст. 284 НК РФ дебиторскую задолженность по доходам, возникшим от оказания ИТ-услуг в период применения УСН, оплата (частичная оплата) которых осуществляется после перехода на ОСН.

При этом по мнению министерства, если доходы налогоплательщика в виде компенсации стоимости лечения, аренды жилых помещений и автотранспорта получены от российской организации, то такие доходы относятся к источникам в РФ и подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке.

В отношении дистанционных работников отмечено, что в силу подп. 6.2 п. 1 ст. 208 НК РФ к доходам, полученным от источников в РФ и, соответственно, подлежащим обложению НДФЛ в установленном порядке, относятся как вознаграждение, так и иные выплаты при выполнении дистанционным работником трудовой функции дистанционно по договору с работодателем, являющимся российской организацией (за исключением договора, заключенного для осуществления трудовой деятельности в обособленном подразделении российской организации, зарегистрированном за пределами РФ), с обособленным подразделением иностранной организации, зарегистрированным на территории РФ.



## Земельный налог

---

Письмо ФНС России от 14.08.2024 № СД-4-21/9306@ (вместе с Письмом Минфина России от 13.08.2024 № 03-05-04-02/75887)

ФНС России разъяснила, что, если в течение 2023 г. произошло изменение кадастровой стоимости земельного участка вследствие изменения его характеристик, порядок определения налоговой базы, установленный абз. 8 п. 1 ст. 391 НК РФ, применяется с учетом особенностей, предусмотренных абз. 1 п. 1.1 ст. 391 НК РФ.

Так, если кадастровая стоимость земельного участка, внесенная в ЕГРН и подлежащая применению с 1 января 2023 г., превышает кадастровую стоимость такого земельного

участка, внесенную в ЕГРН и подлежащую применению с 1 января 2022 г., налоговая база в отношении земельного участка за налоговый период 2023 г. определяется как его кадастровая стоимость, внесенная в ЕГРН и подлежащая применению с 1 января 2022 г., до внесения в ЕГРН сведений, повлекших за собой изменение кадастровой стоимости такого земельного участка в течение 2023 г., т.е. до начала применения особенностей определения налоговой базы в соответствии с абз. 1 п. 1.1 ст. 391 НК РФ. При этом земельный налог (авансовый платеж) исчисляется в соответствии с п. 7.1 ст. 396 НК РФ, т.е. с учетом коэффициента владения.

## Специальные налоговые режимы

---

Письмо ФНС России от 13.08.2024 № СД-4-3/9211@

Рассмотрев частное обращение, ФНС России разъяснила, что, несмотря на установленное подп. 5 п. 6 ст. 346.43 НК РФ ограничение на применение ПСН в отношении оптовой торговли, а также торговли, осуществляемой по договорам поставки, ИП, получивший патент на осуществление предпринимательской деятельности, относящейся к производственной сфере, вправе осуществлять продажу оптом или по договору поставки продукции, произведенной им в рамках заявленного вида деятельности, если такая продажа является составной частью соответствующего вида предпринимательской деятельности. Осуществлять такую продажу можно также через «маркетплейсы».

Письмо Минфина России от 12.07.2024 № 03-11-11/65151

Минфин России рассмотрел частное обращение по вопросу применения УСН организацией, осуществляющей деятельность по подбору персонала.

В соответствии с подп. 21 п. 3 ст. 346.12 НК РФ не вправе применять УСН частные агентства занятости, осуществляющие деятельность по предоставлению труда работников (персонала).

Под осуществлением деятельности по предоставлению труда работников (персонала) понимается временное направление частным агентством занятости своих работников с их согласия к ФЛ или ЮЛ для выполнения определенных их трудовыми договорами трудовых функций в интересах, под управлением и кон-

тролем таких ФЛ или ЮЛ (п.п. 1 и 2 ст. 18.1 Закона Российской Федерации от 19.04.1991 № 1032-1 «О занятости населения в РФ»).

При этом в указанном случае трудовые отношения между направляемыми работниками и частным агентством занятости не прекращаются, а трудовые отношения между направляемыми работниками и принимающими ФЛ или ЮЛ не возникают (ст. 341.2 ТК РФ).

Из указанных положений министерство сделало вывод о том, что если организация, осуществляющая деятельность по подбору персонала, не заключает трудовые договоры с лицами, направляемыми для выполнения трудовых функций к ФЛ или ЮЛ, то такая организация не осуществляет деятельность по предоставлению труда работников (персонала) и, соответственно, вправе применять УСН.

## Судебная практика

---

**Письмо ФНС России от 29.07.2024 № БВ-4-7/8573@ «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во II квартале 2024 года по вопросам налогообложения»**

ФНС России опубликовала обзор правовых позиций Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, содержащихся в конкретных решениях по вопросам налогообложения за II квартал 2024 г.

В обзор вошли, в частности, следующие позиции:

1. В отношении общества была проведена выездная налоговая проверка. Отсутствие проверяемого налогоплательщика по адресу местонахождения и неисполнение требования о предоставлении документов (информации) послужили основанием для осмотра помещения, занимаемого организацией, аффилированной с налогоплательщиком (далее – Организация), а также выемки документов, предметов и информации с жестких дисков, относящихся к ее деятельности.

Не согласившись с проведением осмотра и выемки Организация обжаловала действия

должностных лиц налогового органа в арбитражный суд.

Арбитражные суды согласились с доводами налогового органа о законности его действий, указав, что взаимозависимость проверяемого налогоплательщика и его контрагента является достаточным основанием для осмотра их общих помещений и выемки обнаруженных документов в отсутствие доказательств нарушения прав и законных интересов такого контрагента.

Организация также обратилась с жалобой в Конституционный Суд РФ. По ее мнению, положения подп.подп. 2, 3 и 6 п. 1 ст. 31, абз.абз. 2-4 п. 1 ст. 92 и ст. 94 НК РФ не соответствуют ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, поскольку расширяют субъектный состав лиц, территории и помещения которых могут быть подвергнуты таким мероприятиям налогового контроля как осмотр и выемка, что представляет собой не предусмотренное федеральным законом ограничение свободы экономической деятельности.

Конституционный Суд РФ отказал в принятии жалобы, указав, что перечень и объем контрольных мероприятий, установленные поло-

жениями НК РФ, регламентирующими порядок и основания проведения осмотра и выемки документов и предметов, отвечают целям законодательного регулирования налогового контроля, направленного в том числе на выявление схем искусственного уменьшения налоговых обязательств, и не предполагают их произвольного и формального применения должностными лицами налоговых органов (дело № А40-117986/2021, Определение Конституционного Суда РФ от 11.06.2024 № 1437-О).

2. В отношении общества была проведена выездная налоговая проверка за период 2015-2017 гг., по результатам которой в 2022 г. налоговым органом было принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Обществу доначислены налог на прибыль организаций, НДС, пени и штраф.

На основании вступившего в силу решения налоговый орган направил обществу требование об уплате налогов, сборов, страховых взносов, пени, штрафов, процентов. Ввиду неисполнения обществом указанного требования в установленный срок налоговый орган вынесло решение о взыскании налога, пени и штрафа за счет денежных средств на счетах общества в банках, а также выставило инкассовые поручения.

Общество обратилось в арбитражный суд с требованиями о признании решения о взыскании и инкассовых поручений не подлежащими исполнению. Оно полагало, что налоговый орган нарушил сроки проведения выездной налоговой проверки более чем на 2 года, в связи с чем утратил право на принудительное взыскание задолженности по налогам, пени, штрафу, начисленным по результатам проведенной проверки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ поддержала позицию налогоплательщика.

Несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, установленных НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке.

Таким образом, если сроки совершения определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля, в том числе сроки рассмотрения материалов проверки и принятия решения по ней, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в своей совокупности превысили двухлетний срок, предусмотренный абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ (в редакции, действующей до 01.01.2023), то в таком случае налоговый орган утрачивает право на принудительное взыскание задолженности как в бесспорном, так и в судебном порядке (дело № А38-5256/2022).

3. Верховный Суд РФ подтвердил, что вопрос планирования выездной налоговой проверки и выбора проверяемых налогоплательщиков является предметом исключительного усмотрения налоговых органов. Установленные ФНС России суммовые критерии деятельности налогоплательщика (налоговая нагрузка в % от выручки по видам деятельности, рентабельность продаж) являются лишь критериями отбора объектов налоговых проверок при планировании выездных налоговых проверок и, следовательно, сам по себе факт соответствия этим критериям отбора не является безусловным доказательством совершения налогоплательщиком налогового правонарушения (дело № АКПИ23-1033).

4. По результатам выездной налоговой проверки за период 2018-2020 гг. общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа, ему доначислены налог на прибыль организаций, НДС и пени.

Основанием для доначисления соответствующих сумм налогов, пеней и налоговых санкций послужил вывод налогового о неправомерном включении обществом в состав налоговых вычетов по НДС и в расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, стоимости ТМЦ, а также выполненных работ и оказанных услуг по документам, оформленным от имени спорных контрагентов.

Несогласие общества с решением налогового органа послужило основанием для обращения в арбитражный суд.

В отношении одного из контрагентов налогоплательщика судами первой и апелляционной инстанций был установлен факт фиктивного документооборота: у контрагента отсутствовали квалифицированный персонал, материалы, инвентарь и оборудование, необходимые для выполнения строительно-монтажных работ, документы первичного учета, подтверждающие факт выполнения работ данным контрагентом и пр. Вместе с тем проверяемый налогоплательщик обладал необходимыми ресурсами для самостоятельного выполнения спорных работ.

Отменяя принятые по делу судебные акты по указанному эпизоду, суд кассационной инстанции признал реальность выполненных спорным контрагентом работ, исходя из того, что реальность хозяйственных операций налогоплательщика со спорным контрагентом, вопреки выводам судов первой и апелляционной

инстанций, установлена в рамках гражданского дела о взыскании с налогоплательщика задолженности за выполненные работы по договору субподряда.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ признала ошибочным вывод суда кассационной инстанции о том, что результат рассмотрения гражданско-правового спора сам по себе, без исследования и оценки доказательств в рамках налогового спора, имеет преюдициальное значение при разрешении вопроса о фактах, связанных с оценкой действий налогоплательщика при уплате налогов. Вопреки выводу суда округа решение по гражданско-правовому спору имеет иной предмет, основание иска, и не учитывает налоговые последствия финансово-хозяйственных операций применительно к требованиям налогового законодательства (дело № А12-19911/2022).

5. Верховный Суд РФ подтвердил позицию о том, что, если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми НДС вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона (п. 1 ст. 424 ГК РФ, п. 1 ст. 168 НК РФ), за исключением случаев, когда иные гражданско-правовые последствия изменения условий налогообложения будут предусмотрены нормативными правовыми актами, или иное соглашение о размере цены, включающей в себя налог, не будет достигнуто между сторонами (дело № А40-236292/2022).

**Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.08.2024 № 305-ЭС24-4388 по делу № А41-96819/2022**

По результатам выездной налоговой проверки за период 2018-2019 гг. решением инспекции обществу доначислены налог на прибыль, НДС, пени и штрафы в связи с умышленным применением схемы по искусственному созданию налоговых вычетов по НДС, завышению расходов по налогу на прибыль со спорными контрагентами путем формирования фиктивного документооборота.

Решением вышестоящего налогового органа решение инспекции отменено в части штрафных санкций по п. 3 ст. 122 НК РФ, в остальной части – оставлено без изменения.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании его недействительным.

Суд первой инстанции в удовлетворении требований отказал.

В свою очередь, суды апелляционной и кассационной инстанций признали оспариваемое решение недействительным в части пени с 1 апреля 2022 г. и налоговых санкций (штрафов) со ссылкой на постановление Правительства РФ от 28.03.2022 № 497 «О введении моратория на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами», которым с 1 апреля 2022 г. на территории РФ сроком на 6 месяцев введен мораторий на возбуждение дел о банкротстве. Судами были учтены положения п. 1 ст. 63 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», в силу которых в период моратория не начисляются неустойки (штрафы, пени) и иные финансовые санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение денежных обязательств и обязательных платежей, а также приняты во внимание разъяснения, изложенные в п. 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от

24.12.2020 № 44 «О некоторых вопросах применения положений статьи 9.1 Федерального закона от 26.10.2022 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Верховный Суд РФ отменил судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций в части признания недействительным оспариваемого решения в отношении налоговых санкций (штрафов).

Судебная коллегия по экономическим спорам указала, что вышеуказанные нормы права и разъяснения, на основе которых апелляционным и кассационным судами были сделаны ошибочные выводы, не предполагают, что частные субъекты, на которых распространяется действие моратория, освобождаются от публично-правовых санкций штрафного характера, целью которых, в качестве универсального правила, является предупреждение совершения новых правонарушений, как самим правонарушителем, так и другими лицами.

Кроме того, положения Федерального закона от 26.10.2022 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» не позволяют сделать вывод о прекращении полномочий налогового органа по привлечению к публично-правовым санкциям штрафного характера, в т.ч. за налоговые правонарушения, в связи с введением каких-либо процедур по указанному федеральному закону.

Соответственно, мораторий, введенный постановлением Правительства РФ от 28.03.2022 № 497, не мог распространяться на права налоговых органов по привлечению к налоговой ответственности.

Эксперты



## Инна Бацылева

---

Партнер

[batsyleva@bsh-cons.ru](mailto:batsyleva@bsh-cons.ru)

+7 (495) 743-51-90 (доб.2202)



## Елена Лекарова

---

Руководитель отдела  
налогового консультирования

[lekarova@bsh-cons.ru](mailto:lekarova@bsh-cons.ru)

+7 (495) 743-51-90 (доб.2200)

Москва, ул. Б. Грузинская,  
д. 30а, стр. 1

+7 (495) 743-51-90  
[info@bsh-cons.ru](mailto:info@bsh-cons.ru)  
[bsh-cons.ru](http://bsh-cons.ru)