



Письмо ФНС России от 14.10.2022 N БВ-4-7/13774@ "О возврате
излишне уплаченной суммы налога"

Источник публикации

"Официальные документы", N 40, 25 - 31.10.2022 (еженедельное приложение к газете "Учет,
налоги, право")

Примечание к документу

Название документа

Письмо ФНС России от 14.10.2022 N БВ-4-7/13774@
"О возврате излишне уплаченной суммы налога"

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 14 октября 2022 г. N БВ-4-7/13774@

О ВОЗВРАТЕ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННОЙ СУММЫ НАЛОГА

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.03.2022 N N 307-ЭС21-17087, 307-ЭС21-17713 по делам N N А66-1193/2019, А66-1735/2019 по заявлениям обществ с ограниченной ответственностью "МДС" и "Монтажстрой" о возложении на налоговый орган обязанности вернуть сумму налога, излишне уплаченную в связи с применением упрощенной системы налогообложения с начислением на данную сумму процентов.

Судебной коллегией разрешались вопросы о том, обладает ли "техническая компания" - элемент схемы "дробления бизнеса" правом на возврат налога, уплачиваемого в связи с применением специального налогового режима, и должен ли налоговый орган при определении действительных налоговых обязательств по общей системе налогообложения проверяемого налогоплательщика-организатора схемы "дробления бизнеса" учитывать налоги, уплаченные элементами схемы "дробления бизнеса" в связи с применением специальных налоговых режимов.

Исходя из фактических обстоятельств приведенных дел, действительные налоговые обязательства организатора схемы "дробления бизнеса" - общества с ограниченной ответственностью "Стройбилдинг" были рассчитаны налоговым органом без учета сумм налога, уплаченных элементами схемы (общества "МДС" и "Монтажстрой") в связи с применением ими упрощенной системы налогообложения.

Рассмотрев кассационную жалобу налогового органа, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в направляемых настоящим письмом определениях указала, что поскольку ущерб, причиненный бюджетам публично-правовых образований в результате совместных действий участников группы, в том числе обществ "Монтажстрой" и "МДС", остается не возмещенным в полном объеме, заявители по приведенным делам не являются лицами, чьи права и законные интересы нарушены в сложившейся ситуации, и не вправе требовать возврата упомянутых сумм налога.

По второму вопросу Судебная коллегия отметила, что из существа правонарушения, связанного с искусственным разделением налогооблагаемой деятельности, в действительности осуществляемой одним лицом или совокупностью лиц, вытекает, что в целях определения объема прав и обязанностей в соответствии с действительным экономическим смыслом осуществляемой деятельности должна происходить не только консолидация доходов (прибыли) группы лиц, но также - консолидация налогов, уплаченных с соответствующих доходов, таким образом, как если бы проверяемый налогоплательщик уплачивал налог по специальному налоговому режиму в бюджет за подконтрольных ему лиц.

Данный вывод согласуется с [пунктом 28](#) письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" о том, что при выявлении схем "дробления бизнеса" необходимо определять действительные налоговые

обязательства налогоплательщика - организатора схемы, учитывая как вменяемые доходы, так и соответствующие расходы, налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, налоги, уплаченные в рамках специальных налоговых режимов.

С учетом необходимости единого методологического подхода налоговых органов к определению действительных налоговых обязательств при выявлении схем "дробления бизнеса", Федеральная налоговая служба разъясняет следующее.

1. 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 налогу на добавленную стоимость, 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.

В случае, если после учета указанных платежей в счет налога на прибыль организаций остается положительная разница (неучтенный остаток), то она подлежит учету при определении иных образовавшихся по итогам проверок недоимок, включая косвенные налоги, в рамках проверяемых периодов, начиная с наиболее ранних дат возникновения недоимок. При таких обстоятельствах датами их "уплаты" будет считаться дата принятия решения по проверке, в связи с чем такой учет не повлияет на расчет размера штрафов, который исчисляется исходя из суммы первоначальной недоимки; начисление пени прекращается в соответствующей части.

Для надлежащего информирования проверяемого налогоплательщика относительно определения его действительных налоговых обязательств в решении, принимаемом по результатам налоговой проверки, подлежат отражению как размер доначисляемых налогоплательщику-организатору налогов в связи с применением им схемы "дробления бизнеса" в полном объеме, так и размер доначислений, который определен с учетом уплаченных элементами схемы сумм налогов в связи с применением специальных налоговых режимов.

При определении указанным способом размера недоимки не применяется ограничительный срок, предусмотренный [статьей 78](#) Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, не могут считаться уплаченными излишне (безосновательно) ([определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.03.2022 N 450-ПЭК21](#)). Однако соответствующие

доначисления и учет производятся только в рамках периодов, охваченных проверкой.

2. Решение, принятое в отношении налогоплательщика - организатора схемы, подлежит направлению в налоговые органы, на учете которых состоят элементы схемы "дробления бизнеса".

При наличии невозмещенного в полном объеме ущерба, причиненного бюджетам публично-правовых образований в результате совместных действий участников схемы "дробления бизнеса", возврат уплаченных ими сумм налогов в случае представления уточненных деклараций, "обнуливших" соответствующие налоговые обязанности для образования формальной переплаты, недопустим.

При принятии решения по результатам налоговой проверки необходимо уведомлять участников схемы "дробления бизнеса" о том, что суммы налогов, уплаченные в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, учтены при определении размера действительных налоговых обязательств налогоплательщика - организатора схемы.

3. Принимая во внимание правовую позицию, выраженную в [пункте 44](#) постановления Пленума Высшего арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", налоговым органам надлежит применить изложенный порядок в отношении решений по проверкам:

- которые не вступили в силу;
- которые вступили в силу, но срок их обжалования в судебном порядке не истек;:
- которые вступили в силу, но срок их обжалования в вышестоящий налоговый орган не истек;
- в отношении которых отсутствует вступившее в силу решение суда первой инстанции (в случае их обжалования).

Действительный
государственный советник РФ
3-го класса
В.В.БАЦИЕВ