



Знаковые решения Верховного суда РФ по налоговым спорам в 2018 году (НДС, налог на прибыль, налог на имущество)

Рабинович Альмин Моисеевич,

Руководитель Управления
бухгалтерского и налогового консалтинга
АКГ «Финэкспертиза», к.и.н.



Письмо ФНС от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097

ФНС направляет для сведения и использования в работе письмо Минфина от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 о формировании единой правоприменительной практики.

В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не согласуются с

- **решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ,**
- **а также решениями, постановлениями, письмами ВС РФ,**

налоговые органы при реализации своих полномочий **руководствуются указанными актами и письмами судов.**



Приказ ФНС от 14.10.2016 N ММВ-7-18/560@

"Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах"

При принятии решения о направлении апелляционных, кассационных и надзорных жалоб учитывается сложившаяся устойчивая судебная практика, в частности,

- решения Конституционного Суда Российской Федерации,
- сохраняющие свое действие постановления ВАС РФ, ВС РФ,
- а также сохраняющие свое действие информационные письма ВАС РФ и ВС РФ,
- судебные акты арбитражных судов округов и Судебной коллегии ВС РФ, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом аналогичной аргументации.



Постановление Конституционного суда от 28.11.2017 N 34-П (п.2 письма ФНС от 23.01.2018 – обзор за 4 кв. 2017 г.)

Таким образом, арбитражные суды и Верховный Суд РФ, дав истолкование примененных в конкретном деле нормативных положений, регламентирующих вопросы торгового мореплавания, **осуществили интерпретацию** подп.23 п.2 ст.149 НК РФ, с учетом которой операции по реализации услуги буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судна не освобождаются от обложения НДС.

По имеющимся в распоряжении Конституционного Суда РФ данным, содержащимся в ответах **органов государственной власти**, с принятием определения ВС РФ от 30 марта 2015 года N 308-КГ15-1222 правоприменительную практику **фискальных государственных органов и арбитражных судов** по этому вопросу можно рассматривать как **ориентированную соответствующим образом**.



Постановление Конституционного суда от 28.11.2017 N 34-П

(п.2 письма ФНС от 18.01.2018 N СА-4-7/756@ - обзор за 4 кв.2017)

3.2. Не может иметь обратную силу постановление высшего суда, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение налогоплательщика, добросовестно, т.е. без каких-либо злоупотреблений (создание различных форм уклонения от уплаты налогов и (или) их незаконного уменьшения и т.п.) действовавшего в рамках устоявшегося на момент такого изменения толкования соответствующих нормативных положений

Таким образом, подп.23 п.2 ст.149 НК РФ не предполагает обложение НДС услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов, а также начисление пени и штрафов по данному налогу за периоды, предшествовавшие изменению толкования этой нормы судами (с учетом действия налогового периода по НДС и порядка изменения налогового регулирования, ухудшающего положение налогоплательщиков).



Постановление АС СКО от 09.01.2018 N А32-6397/2017

Суды правомерно указали, что в рассматриваемом случае услуги по установке (снятию) бонов общество оказало в целях безопасной погрузки товара, а не в целях обслуживания судна.

Договоры заключены и спорные услуги оказаны в **2016 году, т.е. после изменения судебной практики (спустя четыре налоговых периода после изменения судебной практики), следовательно, общество имело возможность адаптироваться к изменениям правового регулирования.**

Суды дали надлежащую правовую оценку доводам общества о действиях на основе официальных разъяснений Министерства финансов и Министерства транспорта России.



Письмо ФНС от 03.04.2018 N СД-4-3/6286@

ФНС направляет письмо Минфина от 02.04.2018 N 03-07-15/20870

В случае получения субсидий на финансовое обеспечение **предстоящих** затрат, суммы указанных субсидий в налоговую базу по НДС не включаются, поскольку **не связаны с оплатой** реализуемых товаров (работ, услуг).

В случае получения субсидий на возмещение **ранее понесенных** затрат...

Субсидии, полученные в целях возмещения **недополученных доходов** в связи с производством и (или) реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, подлежат включению в налоговую базу на основании **п.1 ст.162** Кодекса, за исключением случаев, указанных в абз.2 и 3 п.2 ст.154 Кодекса.



Письмо ФНС от 11.01.2018 N СД-4-3/155@

По вопросу применения п.2 ст.154 НК РФ при получении субсидий, выплачиваемых **теплоснабжающим** организациям из бюджета субъекта РФ, подтверждаем позицию, изложенную в письме Минфина от 18.05.2016 N 03-07-11/28466, упоминаемом в рассматриваемом обращении.

Согласно сложившейся **судебной практике** субсидии, предоставляемые налогоплательщикам при реализации тепловой энергии населению по **льготным ценам ниже экономически обоснованных тарифов в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям** в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы по НДС не учитываются.



Определение ВС от 20.04.2018 г. N 304-КГ18-3816 (АС ЗСО)

Субсидии от муниципального образования на софинансирование расходов по подготовке объектов энергетики и коммунального комплекса к работе в осенне-зимний период не направлены на возмещение расходов в связи с применением государственных регулируемых цен и тарифов, а получены налогоплательщиком в качестве оплаты за реализацию им работ (услуг) по капитальному ремонту арендованного муниципального имущества, являются его выручкой и подлежат обложению НДС в общеустановленном порядке.

Возможность отказа на год и более от ставки 0% при экспорте и по связанным с ним услугам, указанным в подп.2.1-2.5, 2.7, 2.8 (подп.7 п.1 ст.164 НК РФ)



Определение ВС от 27.04.2018 N 307-КГ18-1802 (АС СЗО) (Обзор ФНС за 2-ой кв-л 2018 г.)

Заключенные договоры являются договорами транспортной экспедиции, поскольку **непосредственно связаны с перевозкой груза**. Стивидорные услуги, услуги по хранению и складскому учету, **сортировке лесоматериалов, по подаче электроэнергии с целью их погрузки** непосредственно связаны с процессом транспортировки товаров и ее организацией, **без выполнения которых международная перевозка товаров невозможна**, в связи с чем оказанные услуги подлежат обложению по ставке 0%.

Принимая во внимание, что из условий заключенных договоров усматривается **осведомленность контрагентов об оказании спорных услуг в целях экспортных операций** общества, суды признали выставленные заявителю счета-фактуры с выделенным НДС по ставке 18% **ненадлежаще оформленными**.



Определение СКЭС от 25.04.2018 N 308-КГ17-20263 (Обзор ФНС за 2-ой кв-л 2018 г.)

Ставка 0% применяется в тех случаях, когда услуги по международной перевозке товаров (организации перевозки) выступают и оформляются в качестве части **единого** процесса перевозки экспортного товара за пределы территории РФ. В ином случае, когда оказывающее услуги лицо **не обладает сведениями об экспортном характере товара** и привлекается к перевозке товаров (организации перевозки) только в границах территории РФ, налог исчисляется по ставке 18%.

Из условий договора не следует, что ООО, принимая на себя обязательства по организации перевозок грузов автомобильным транспортом по территории РФ, было осведомлено о дальнейшей поставке перевозимого груза на экспорт. В свою очередь транспортные накладные не подтверждают тот факт, что ООО привлекалось обществом в качестве **соисполнителя (субисполнителя)** транспортно-экспедиционных услуг для выполнения **отдельного этапа** международной перевозки экспортных товаров.



С 2018 года

Применение правила 5% **только к НДС по общим** для облагаемых и необлагаемых операций расходам (п.4 ст.170 НК РФ)

Определение ВС от 12.10.2016 N 305-КГ16-9537 (АС МО)

(Письмо ФНС от 23.12.2016 N СА-4-7/24825@ (обзор за 2 п/годие 2016 г.)

Судами не принят довод общества о том, что абз.9 п.4 ст.170 НК РФ позволяет налогоплательщику принять к вычету **весь** предъявленный НДС по товарам (работам, услугам) используемым **исключительно** в деятельности, не признаваемой объектом налогообложения.

Письма Минфина от 02.10.2017 N 03-07-11/63926,

от 05.10.2017 N 03-07-11/65098

На основании Определения ВС РФ от 12.10.2016 N 305-КГ16-9537 к суммам НДС по приобретенным товарам, используемым только для не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, не могут быть применены правила, установленные абз.9 п.4 ст.170 НК РФ. Данные суммы НДС подлежат учету **в стоимости** соответствующих товаров (работ, услуг).



**Определение ВС от 28.11.2017 N 307-КГ17-17210 (АС СЗО)
(п.7 письма ФНС от 23.01.2018 – обзор за 4 кв. 2017 г.)**

В соответствии с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 21.06.2012 N 2676/12, поскольку доля совокупных расходов общества на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство, то **все суммы налога, предъявленные налогоплательщику в указанном налоговом периоде, общество вправе предъявлять к вычету.**

ФНС отмечает, что по данному вопросу **имеется противоположенная позиция арбитражных судов, поддержанная определениями ВС РФ от 12.10.2016 N 305-КГ16-9537 и от 24.09.2015 N 304-КГ15-11541, а также в Определением ВАС РФ от 24.10.2013 N ВАС-14569/13.**



Информация ФНС (2018)

Если налогоплательщик получает экономически оправданный результат для своего бизнеса, **ремонтируя или строя объекты общего пользования, принадлежащие государству**, то он может заявить вычет по НДС.

При рассмотрении жалобы ФНС России пришла к выводу, что для налогоплательщика ремонт автодороги был **обусловлен производственной необходимостью**, а именно, возможностью доставки грузов на строительную площадку и **последующей реализацией готовой продукции, облагаемой НДС**. Решение было принято в пользу налогоплательщика.

Вывод ФНС России согласуется с правовой позицией, изложенной в Постановлении **Президиума ВАС** от 25.10.2011 № 3844/11.



Определение СКЭС ВС от 27.11.2017 N 307-КГ17-12461 (АС СЗО) (п.5 письма ФНС от 23.01.2018 N СА-4-7/756@ – обзор за 4 кв. 2017 г.) Общество, приобретавшее у подрядных организаций работы (услуги) по сохранению **объекта культурного наследия**, его реставрации и приспособлению для современного использования, и получившее от них счета-фактуры с выделением суммы НДС, **вправе было применить соответствующие налоговые вычеты, а подрядные организации обязаны уплатить НДС в бюджет.** Доказательств направленности действий общества и подрядных организаций на получение необоснованной налоговой выгоды в материалы дела не представлено и обществу не вменяется.



Постановление АС ЗСО от 31.01.2018 N А27-11046/2017

ООО "Центральная ТЭЦ" признано банкротом, им представлена налоговая декларация по НДС, согласно которой со стоимости реализованной тепловой энергии **исчислен НДС** по ставке 18%, **принят к вычету НДС** с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг),

Инспекцией установлено, что Обществом осуществлялись **только необлагаемые** НДС операции, поскольку на основании подп.15 п.2 ст.146 Кодекса реализация **товара (пара и горячей воды (тепловой энергии))** Обществом, признанным в соответствии с несостоятельным (банкротом), не является объектом налогообложения по НДС.

НК РФ, статья 173, пункт 5

- 1) лицами, **не являющимися** налогоплательщиками, или **освобожденными** от исполнения обязанностей налогоплательщика;
- 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых **не подлежат налогообложению**.



Постановление АС МО от 06.02.2018 N Ф06-28008/2017

Пунктом 5 ст.172 НК РФ (в ред., действующей с **01.01.2006**) предусмотрено, что вычеты сумм налога, предъявленных подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств) производятся в порядке установленном п.1 ст.172 НК РФ, **то есть по мере выполнения подрядными организациями соответствующих работ и предъявления налогоплательщику счетов-фактур**, вне зависимости от ввода объекта в эксплуатацию и принятия к учету в качестве основного средства.

Таким образом, НК РФ не связывает применение налогового вычета с оприходованием товаров, работ, услуг **на каком-либо определенном счете**, в том числе право налогоплательщика на вычет уплаченных сумм НДС не ставится в зависимость от оприходования **основных средств** только на счете "01 - Основные средства". 17



Определение ВС от 15.03.2018 N 306-КГ18-594 (АС ПО)

Общество: сумма амортизационной премии по **временным зданиям и сооружениям, используемым при строительстве ГОК** правомерно учтена в составе **косвенных** расходов. Законодатель не ставит в зависимость применение амортизационной премии по объектам, используемым для строительства промышленных объектов, **от даты ввода** этих промышленных объектов в эксплуатацию.

Суды: Амортизационная премия непосредственно связана с амортизационным имуществом, то есть ее применение возможно **только по имуществу, используемому с целью извлечения дохода** следовательно, амортизационная премия должна учитываться в расходах **с момента начала производственной деятельности ГОК.** Объект строительства **в эксплуатацию не введен,** общество спорные объекты **не учитывало в составе амортизируемого имущества и не исчисляло по ним амортизацию в целях налогового учета.**

ИИИ N 160.



Постановление 14 ААС от 14.02.2018 N А05-2318/2017 (СЗО)

Инспекция сделала вывод о том, что общество завысило расходы в виде сумм единовременной премии в размере **1000 руб.**, выплаченных работникам в связи с профессиональным праздником, а также с праздниками 23 февраля и 8 марта.

В ходатайствах непосредственных руководителей служб общества о выплате премии содержатся **указания на производственные достижения, результаты, выполнение рабочих планов, отсутствие нарушений трудовой дисциплины.**

Показания **свидетеля**, согласно которым выплата премий к праздникам **не зависела** от фактически отработанного времени и наличия какого-либо замечания, также не опровергают сделанные выше выводы исходя из того, выплата названных премий **установлена внутренним локальным актом общества и предусмотрена трудовыми договорами.** При этом довод налогового органа о том, что для целей премирования необходимо установить **вклад каждого работника** не соответствует нормам действующего законодательства.



Определение ВС от 12.03.2018 N 305-КГ18-500 (АС МО)

При **окончании срока полезного использования** стоимость его модернизации (реконструкции) подлежит списанию путем начисления амортизации, ежемесячный размер которой определяется исходя из **ранее установленного** срока полезного использования и **НОВОЙ первоначальной** стоимости объекта основных средств, **соответствующей стоимости модернизации.**

Включение в расчет ежемесячной суммы амортизации **первоначальной стоимости** полностью самортизированных основных средств приведет к ее необоснованному увеличению вследствие **повторного использования** для расчета первоначальной стоимости объектов, которая ранее уже была использована для этих целей, к **ускоренному списанию** стоимости модернизации объектов основных средств.



Определение СКЭС ВС от 20.02.2018 N 305-КГ17-15790 (АС МО)

Бремя раскрытия доказательств, обосновывающих природу произведенной выплаты и ее экономическую оправданность, могло быть возложено на налогоплательщика **лишь при значительном** размере таких выплат, их явной несопоставимости обычному размеру выходного пособия, на которое в соответствии со ст.178 ТК РФ ТК РФ вправе рассчитывать увольняемый работник.

Экономическая оправданность выплат может быть оценена с точки зрения длительности трудового стажа, трудового вклада и иных обстоятельств, характеризующих трудовую деятельность работника, **подлежащих установлению налоговым органом.**

Определение ВС от 12.01.2018 N 304-КГ17-20275 (АС ЗСО)

Обществом не приведено обоснования того, **что именно компенсируют** спорные выплаты и в чем их экономический смысл, тогда как судами установлено, что **суммы значительны и несопоставимы** с обычным размером пособия [от 120 тыс. до 30 млн.].



Определение СКЭС ВС от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988 (АС МО)

В случае, указанном в абз.3 п.1 ст.54 НК РФ ошибка (искажение) не приводит к нарушению интересов казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) **не посредством подачи уточненной декларации** за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации **признается допустимым**. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный ст.78 НК РФ **3-летний** срок возврата (зачета) переплаты.

Само по себе непринятие налогоплательщиком мер по взысканию задолженности не означает, что данные расходы не отвечают критериям, установленным **п.1 ст.252 НК РФ**, равно как не свидетельствует и о том, что действия налогоплательщика направлены на получение **необоснованной налоговой экономии**.



«Регионализация» льгот (ст.381.1 НК РФ), в том числе по **всему** движимому имуществу со ставкой на 2018 – не более 1.1%

Постановление АС МО от 07.12.2017 N А40-40587/2017

Налоговая ставка как обязательный элемент налогообложения подлежит **безусловному** применению, и выбор конкретной ставки, **в отличие от налоговой льготы**, как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении N 372-О-П от 15.05.2007, **не может быть обусловлен волеизъявлением** налогоплательщика.

Применение установленной НК РФ пониженной налоговой ставки хотя и предоставляет в итоге имущественную льготу **в виде облегчения налогового бремени**, не является налоговой льготой **в смысле ст.ст.17 и 56 НК РФ** и не обуславливает возможность истребования налоговым органом на **основании п.6 ст.88 НК РФ** дополнительных документов у налогоплательщика **в подтверждение обоснованности** применения такой пониженной ставки налогообложения.



Налоговая декларация по налогу на имущество организаций
Код налоговой льготы (в виде понижения налоговой ставки) 200

Определение ВС от 16.03.2018 N 309-КГ18-756 (АС УО)

Налогоплательщик полагает, что **совокупность электроустановок, включающих в себя, в том числе, линии электропередачи и трансформаторные подстанции, образуют единую и неделимую систему электроснабжения, необходимую, в том числе, для освещения переходно-скоростных полос.**

Судом установлено, что спорные основные средства (сети наружного электроснабжения и трансформаторные подстанции) используются обществом **для нужд собственных АЗС, а не для передачи электроэнергии иным субъектам.**

Экспертные заключения не опровергают данные выводы, поскольку исходят из **физического, а не функционального (хозяйственного, экономического)** предназначения объектов основных средств.



Письмо ФНС от 23.01.2018 N СА-4-7/756@ (обзор за 4 кв. 2017 г.)

Определение ВС от 11.10.2017 N 307-КГ17-14399 (АС СЗО)

Постановлением № N 504 предусмотрено льготирование только объектов, входящих в состав линий энергопередачи, т.е. находящихся в пределах таких линий, **а не схожих по своим функциональным характеристикам (способность передавать энергию на расстояние).**

Определение ВС от 07.11.2017 N 306-КГ17-15755 (АС ПО)

ГЭС не является субъектом электроэнергетики (**сетевой организацией**), осуществляющим оказание услуг **по передаче** электрической энергии. **Правовой статус** заявителя не подпадает под статус, установленный ст.3 Федерального закона "Об электроэнергетике", **в связи с чем** он не имеет права на применение пониженных ставок в отношении спорного вида имущества.



Постановление АС МО от 01.02.2018 N А40-9669/2017

Общество указывало, что **выполняло письменные разъяснения Минфина** от 26.10.2015 N 03/05-04-01/61356 по вопросу применения льготы по налогу на имущество организаций, а также руководствовалось **результатами выездных налоговых проверок** за предшествующие налоговые периоды.

Суды правомерно исходили из того, что изложенная в письме Минфина позиция не касается **конкретных обстоятельств**, имеющих место в рассматриваемой ситуации, в письме **не раскрыты объекты** имущества, в отношении которых может быть применена спорная льгота, а имеются лишь общие ссылки на Постановление Правительства N 504.

Допущенные налоговыми органами ошибки в оценке правомерности действий налогоплательщика не могут освобождать последнего от ответственности за правонарушения, совершенные **в иных** налоговых периодах, но имеющих длящийся характер.



Письмо ФНС от 16.05.2018 N БС-4-21/9256

Направляем для сведения и **руководства** в работе разъяснения Минфина России от 14.05.2018 N 03-05-04-01/32171

Департамент Минфина рассмотрел письмо о применении **п.3 ст.380 НК РФ** и считает возможным **согласиться с позицией ФНС.**

Таким образом, установленные п.3 ст. 380 Кодекса ставки по налогу на имущество организаций применяются в отношении поименованных в Перечне N 504 объектов, относящихся к **магистральным трубопроводам и к линиям энергопередачи**, а также к сооружениям, являющимся неотъемлемой их технологической частью, **вне зависимости от осуществления вида экономической деятельности или статуса организации.**



Письмо ФНС от 02.07.2018 N БС-4-21/12645@

С перечисленными судебными актами [об отказе в применении пониженной налоговой ставки по протяженным объектам] прошу ознакомить сотрудников подчиненных налоговых органов, осуществляющих администрирование налогообложения имущества, в т. ч. камеральные налоговые проверки.

Письмо Минфина от 23.01.2018 N 03-05-05-01/3174

В случае если **оборудование** приобретено у взаимозависимого лица, то в отношении указанного оборудования, учтенного в качестве объектов основных средств, положения п.25 ст.381 Кодекса не применяются **вне зависимости** от того, каким лицом (взаимозависимым или невзаимозависимым) производился монтаж этого оборудования.



Определение ВС от 27.04.2018 N 306-КГ18-3976 (АС ПО)

Оборудование, **требующее монтажа**, получено обществом **до 01.01.2013** по основаниям, связанным с реорганизацией, и принято на учет на счета 07, 08, а впоследствии по мере ввода в эксплуатацию в **2013 - 2015** годах учтено на счете 01.

Пункт 25 ст.381 НК РФ не содержит указания на **необходимость нахождения имущества у правопродшественника на счете 01 "Основные средства"** как на условие, исключающее применение налоговой льготы.



Определение ВС от 17.04.2018 N 305-КГ18-501 (АС МО)

(письмо ФНС от 24.04.2018 N БС-4-21/7840 + Обзор за 2 кв. 2018 г.)

Действующим законодательством не установлены правила определения классов энергетической эффективности **нежилых зданий**, в отличие от многоквартирных домов, что препятствует применению данной льготы.

Таким образом, применение энергетических паспортов в качестве доказательства соответствия условиям рассматриваемой льготы, **в отсутствии критериев** для определения классов энергетической эффективности нежилых зданий, строений сооружений, является неправомерным.

практическое
налоговое
планирование



Вебинар
e.nalogplan.ru

БЛАГОДАРЮ ЗА ВНИМАНИЕ!