



# **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.

практическое  
налоговое  
планирование



**Вебинар**  
e.nalogplan.ru

**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!**